

Uchwała nr 24/2023

Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

z dnia 13 grudnia 2023 r.

w sprawie wniosku Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (dalej także: „**Szef KAS**”) z (...) sierpnia 2023 r. - data wpływu do Rady: (...) sierpnia 2023 r. ((...); dalej: „**Wniosek**”), działającego na podstawie art. 119h § 2 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (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. wobec spółki (...) sp. z o.o., 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. Stan faktyczny

1. Pismem z (...) grudnia 2022 r., Naczelnik (...) Urzędu Celno-Skarbowego w P.(...) (dalej: „Naczelnik” lub „organ kontrolny”), 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. (dalej: „Wniosek”) z uwagi na okoliczność, że w sprawie może być wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej.
2. Postanowieniami z (...) marca 2023 r., nr (...), Szef KAS działając na podstawie art. 119g § 3 Ordynacji podatkowej przejął w całości kontrolę celno-skarbową, prowadzoną przez Naczelnika oraz zawiesił ją z urzędu. Jednocześnie wszczął (...) marca 2023 r. postępowanie podatkowe wobec Strony w sprawie określenia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2017 r.
3. Szef KAS przychylił się do wniosku Naczelnika wskazującego na możliwość wystąpienia unikania opodatkowania w badanym okresie rozliczeniowym i decyzją z (...) czerwca 2023 r., nr Postanowieniami z (...) marca 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 4 XXX XXX zł.

4. W ocenie Szefa KAS do ustalonego stanu faktycznego zastosowanie znajdują w szczególności przepisy:
 - a. art. 119a § 1 i 5, art. 119c § 1 i § 2 pkt 1, 2, 3, 4 i 5, art. 119d, art. 119e pkt 1, art. 119f § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2018 r.,
 - b. art. 35 ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r., poz. 2193, a także
 - c. art. 7 ust. 1 i 2, art. 12, art. 15 ust. 1 i 4i, art. 16b ust. 1 pkt 6 oraz art. 17b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2014 r., poz. 851 ze zm., dalej: ustawa o CIT).
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 Spółki nr 2 w kwocie 2X XXX XXX,XX zł, co przelożyło się na korzyść podatkową w postaci obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego za 2017 r. o 4 XXX XXX,XX zł.¹
6. Od powyższej decyzji Strona, pismem z (...) czerwca 2023 r., złożyła odwołanie, w którym na podstawie art. 119h § 2 Ordynacji podatkowej, wniosła o zasięgnięcie przez Szefa KAS opinii Rady

¹ W niniejszej sprawie Szef KAS, poza zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania stwierdził również inne nieprawidłowości w rozliczeniach CIT Spółki. Nie są one jednak przedmiotem Opinii Rady.

co do zasadności zastosowania w sprawie art. 119a Ordynacji podatkowej.

7. W niniejszej sprawie ustalono następującą chronologię działań.
8. W 2013 r. powstaje Spółka Sp. z o.o. s.k.a. (dalej: „**Spółka nr 1**”), jako spółka celowa w ramach Grupy Kapitałowej (...). Spółka nr 1 zajmuje się świadczeniem usług promocyjno-marketingowych dla spółek wchodzących w skład Grupy Kapitałowej, w tym dla Podatnika.
9. Działalność Spółki nr 1 w 2017 r. ograniczała się do świadczenia usług promocyjno-marketingowych dla spółek wchodzących w skład Grupy Kapitałowej i nie była prowadzona w większym rozmiarze
10. W 2014 r. jedyny wspólnik Podatnika zawiązał jednoosobową spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością (dalej: „**Spółka nr 2**”). Jedynym członkiem zarządu tej spółki jest Pan „T. K”. Przeważającym przedmiotem działalności Spółki nr 2 jest dzierżawa własności intelektualnej i podobnych produktów, z wyłączeniem prac chronionych prawem autorskim PKD (...)
11. W akcie notarialnym nr Rep. (...) z (...) października 2014 r. Nadzwyczajne Walne Zgromadzenie Spółki nr 1 podjęło uchwałę w sprawie podwyższenia kapitału zakładowego poprzez emisję dwóch serii akcji. Wszystkie nowo wyemitowane akcje zostały objęte przez Spółkę za wkład niepieniężny w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa (dalej także: „**ZCP**”). Spółka była jedynym akcjonariuszem Spółki nr 1. Przy akcie notarialnym w imieniu komplementariusza i akcjonariusza Spółki nr 1 działał Pan „T. K” będący również Prezesem Zarządu Podatnika.

12. Zorganizowana część przedsiębiorstwa została wyceniona na kwotę 2XX XXX XXX,XX zł, z czego w zasadzie niemalże cała kwota wyceny obejmowała wartość znaku towarowego oraz autorskich praw majątkowych „(...)”, a pozostałe składniki majątku miały wartość niematerialną.
13. Następnie, tego samego dnia (...) października 2014 r. pomiędzy Podatnikiem, a Spółką nr 1 została zawarta umowa przeniesienia wkładu. W treści umowy, Spółka zobowiązała się, że w wykonaniu zobowiązania wynikającego z ww. uchwały Walnego Zgromadzenia Spółki nr 1, przenosi na jej rzecz składniki niepieniężne, zobowiązania i środki pieniężne, które stanowią zorganizowaną część przedsiębiorstwa Spółki. W ww. umowie wartość zorganizowanej części przedsiębiorstwa została określona na kwotę 2XX XXX XXX,XX zł. Przedmiotowa umowa została podpisana w imieniu Spółki oraz Spółki nr 1 przez Pana „T. K”.
14. Z chwilą wejścia w życie umowy – tego samego dnia (...) października 2014 r. miało nastąpić wydanie składników zorganizowanej części przedsiębiorstwa Spółki.
15. Jednocześnie, tego samego dnia (...) października 2014 r. pomiędzy Spółką nr 1 a Spółką nr 2 zawarto umowę przeniesienia znaków towarowych oraz majątkowych praw autorskich (dalej: „**Umowa**”), z której treści wynika, że Spółka nr 1 przeniosła na rzecz Spółki nr 2 całość praw do znaku towarowego oraz majątkowe prawa autorskie do utworów jako całość do każdej ich części (dalej: „**Znaki Towarowe**”).
16. W ww. Umowie postanowiono, że wynagrodzenie za zbycie Znaków Towarowych będzie płatne w terminie 9X dni od dnia doręczenia nabywcy prawidłowo wystawionej przez zbywcę faktury VAT. W związku z zawarciem Umowy, tego samego dnia

(...) października 2014 r. Spółka nr 1 wystawiła na rzecz Spółki nr 2 trzy faktury VAT.

17. Tego samego dnia (...) października 2014 r. Spółka nr 2 wprowadziła do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych Znaki Towarowe.
18. Jednocześnie, tego samego dnia (...) października 2014 r. Spółka nr 2 (Licencjodawca) udzieliła licencji na używanie Znaków Towarowych Spółce (Licencjobiorca) w zamian za wynagrodzenie. Licencja miała charakter wyłączny. Wynagrodzenie stanowiło określony procent ze sprzedaży towarów oznaczonych Znakami Towarowymi. Umowę za Licencjodawcę i Licencjobiorcę podpisał Pan „T. K”.
19. Na podstawie tej umowy, Licencjodawca wystawił na rzecz Spółki w 2017 r. 1X faktur z tytułu opłat licencyjnych na kwotę 2X XXX XXX,XX.
20. W 2017 r. i 2018 r. Podatnik wyemitował obligacje, które zostały objęte przez Spółkę nr 2.
21. (...) marca 2017 r., (...) czerwca 2017 r., (...) września 2017 r., (...) grudnia 2017 r. i (...) marca 2018 r. pomiędzy Spółką nr 2 a Podatnikiem doszło do zawarcia umów potrącenia wierzytelności wynikających z opłat licencyjnych należnych Spółce nr 2 z należnościami Podatnika wynikającymi z wyemitowanych obligacji. Potrącenia dotyczące 2017 r. wyniosły 2X XXX XX,XX zł.
22. Ponadto Strona przelewała na konto Spółki nr 2 kwoty z tytułu opłat licencyjnych odpowiadające mniej więcej kwocie podatku VAT, jaki miała do zapłacenia Spółka nr 2 z tytułu VAT należnego od opłat licencyjnych. W 2017 r. Podatnik przelał na konto Spółki nr

2 kwotę 5 XXX XXX,XX zł. Z tych przelewów był opłacany podatek VAT przez Spółkę nr 2, usługi konsultingowe i inne opłaty, takie jak opłaty za przelewy, czy prowadzenie rachunku.

23. Pismem z dnia (...) października 2023 r., działając na podstawie art. 155 § 1 w zw. z art. 119i § 1 Ordynacji podatkowej, Przewodniczący Rady zwrócił się do Szefa KAS o udzielenie informacji i wyjaśnień dotyczących sprawy, wyznaczając Szefowi KAS termin na ich udzielenie do dnia (...) listopada 2023 r. Istotą przedmiotowego wezwania było wyjaśnienie czy kwestia podpisania umowy „z samym sobą” była przedmiotem oceny organu podatkowego oraz jaki wpływ okoliczność ta ma bądź może mieć na wynik prowadzonego postępowania podatkowego. Przedmiotowa okoliczność wynikała z akt sprawy.
24. W rozpatrywanej sprawie, w dniu (...) października 2014 r., pomiędzy Spółką nr 1 a Spółką nr 2 została zawarta umowa w zakresie przeniesienia znaków towarowych oraz majątkowych praw autorskich, a umowa ta została podpisana przez Pana „T. K” za nabywcę jako Prezesa Zarządu Spółki nr 2 oraz za zbywcę komplementariusza Spółki nr 1. Zgodnie zaś treścią art. 108 kc² pełnomocnik nie może być drugą stroną czynności prawnej, której dokonywa w imieniu mocodawcy, chyba że co innego wynika z treści pełnomocnictwa albo, że ze względu na treść czynności prawnej wyłączona jest możliwość naruszenia interesów mocodawcy. Przepis ten stosuje się odpowiednio w wypadku gdy pełnomocnik reprezentuje obie strony. W orzecznictwie Sądu Najwyższego wskazuje się, że przedmiotowy przepis może mieć również zastosowanie do osób prawnych.
25. W udzielonej odpowiedzi Szef KAS wskazał, że w jego ocenie, zgodnie z literalną treścią powoływanego przepisu, art. 108 kc

² Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (T.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 1610 ze zm., dalej: „kc”).

dotyczy pełnomocnika, a nie członka organu spółki. Tym samym, w ocenie Szefa KAS fakt, że umowę podpisała ta sama osoba działająca za dwie różne osoby prawne nie ma znaczenia dla skuteczności tej umowy, ponieważ Pan „T. K” nie był pełnomocnikiem żadnej ze spółek zawierających umowę, ani też współnikiem tych spółek. Jednocześnie Szef KAS wskazał, że znane jest mu orzecznictwo Sądu Najwyższego, że w niektórych przypadkach w stosunku do osób prawnych, również można stosować art. 108 kc. Niemniej jednak, mając na uwadze stanowisko Sądu Najwyższego w zacytowanych wyrokach, zdaniem Szefa KAS, nie ma podstaw aby kwestionować ważność umowy na podstawie art. 108 kc w omawianej sprawie.

26. Pismem z dnia (...) listopada 2023 r., działając na podstawie art. 155 § 1 w zw. z art. 119i § 1 Ordynacji podatkowej, Przewodniczący Rady zwrócił się do Strony o udzielenie analogicznych informacji i wyjaśnień dotyczących sprawy, wyznaczając jej termin na ich udzielenie do dnia (...) grudnia 2023 r.
27. Strona w przesłanym piśmie udzieliła wyjaśnień, zgodnie z którymi brak jest podstaw do zastosowania w niniejszej sprawie art. 108 kc oraz wskazując na właściwą reprezentację wszystkich zaangażowanych podmiotów w ramach zawieranych transakcji.
28. Dodatkowo w dniu (...) 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

29. 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.

30. 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.

31. 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.

32. 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.

33. 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.*

34. 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.

35. 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

36. 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.).

37. Odpowiadając na Wniosek Szefa KAS, Rada uznała, że opisany 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 Rady wynika z analizy przesłanek unikania opodatkowania oraz weryfikacji przesłanek uniemożliwiających zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej.

38. 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.
39. W powyższym aspekcie 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.
40. 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.
41. 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.

42. 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.
43. Analizując opisany w niniejszej sprawie zespół czynności, Rada stoi na stanowisku, iż dokonane przez Stronę oraz Spółkę nr 1 i Spółkę nr 2 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.
44. 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.

45. 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.
46. Zgodnie ze stanowiskiem Strony odnośnie do celów gospodarczych dokonanych czynności, były nimi:
 - 1) dywersyfikacja ryzyk i ochrona majątku i interesów Spółki, co miało być zrealizowane poprzez oddzielenie działalności operacyjnej Spółki od jej aktywności marketingowej, tj. wyodrębnienie z przedsiębiorstwa Spółki działu marketingowego (ZCP) i przeniesienie go do odrębnego podmiotu;
 - 2) ochrona własnej marki, do której sprawowania miała być predystynowana – nowo utworzona – Spółka nr 2.

47. Oceniając pierwszy z powyższych argumentów, należy wskazać, że dokonane czynności nie doprowadziłyby do dywersyfikacji ryzyk, 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 kilku podmiotom (Spółka nr 1, Spółka nr 2), po to by ostatecznie prawa do korzystania z nich powróciły do Strony w ramach zawartych umów licencyjnych.
48. Podobnie w odniesieniu do deklarowanego przez Spółkę celu związanego z ochroną własnej marki, Rada nie znalazła urzeczywistnienia tych deklarowanych okoliczności w aktach sprawy, które mogłyby wskazywać na podejmowane przez Spółkę lub Spółkę nr 2 działania. W analizowanym okresie Spółka nr 2 nie podejmowała żadnej aktywności – poza fakturowaniem Strony za udzielone licencje.
49. 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.
50. W niniejszej sprawie, w ocenie Rady, za sztucznością sposobu dokonania czynności przemawiają:

- a. nieuzasadnione dzielenie operacji (art. 119c § 2 pkt 1 OP) - wniesienie przez Stronę znaków w ramach aportu ZCP do Spółki nr 1, a następnie ich sprzedaż do Spółki nr 2;
- b. zaangażowanie podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego (art. 119c § 2 pkt 2 OP) – w tym zakresie udział Spółki nr 1 w realizacji deklarowanego przez Stronę celu gospodarczego nie znajduje uzasadnienia w ocenie Rady. Przesunięcie własności Znaków Towarowych pomiędzy spółkami powiązаныmi, pozwoliło ramach ciągu transakcji skorzystać z aktywowania dla celów podatkowych wartości tych praw majątkowych 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.
- c. Występowanie elementów wzajemnie się znoszących lub kompensujących (art. 119c §2 pkt 4 OP) – w tym zakresie w zespole czynności wygenerowano dodatkowy przepływ w postaci emisji obligacji przez Spółkę i ich objęcia przez Spółkę nr 2 w zasadzie tylko po to, aby skompensować wzajemne należności i zobowiązania.
- 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 OP) – w efekcie zrealizowanego zespołu transakcji Strona wyzbyła się istotnego aktywa ze swojego majątku (co w istocie doprowadziło do zwiększenia ryzyk gospodarczych związanych z prawami do nich po stronie Spółki), a dodatkowo wygenerowała po swojej stronie wydatki związane z zawarciem umowy licencji i ponoszeniem

kosztów opłat licencyjnych na jej podstawie, a także – z powodu wyemitowanych obligacji objętych przez Spółkę nr 2 – do ponoszenia dodatkowych kosztów z tego tytułu, bez de facto odniesienia korzyści, gdyż wierzytelności z tytułu obligacji i opłat licencyjnych zostały wzajemnie potrącone. W ocenie Rady, gdyby nie struktura powiązań, rozsądnie działający podmiot nie doprowadziłby do takiego rozporządzenia istotnymi składnikami swojego majątku.

51. 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 powiązanych po to, 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 umożliwienia braku zaangażowania środków pieniężnych po obu stronach transakcji (z wyjątkiem przelewanych na konto Spółki nr 2 środków za rozliczenie VAT z organem podatkowym). 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).

52. 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.
53. 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.
54. Na marginesie powyższych rozważań oraz ustosunkowując się do pisma Szefa KAS nr (...) stanowiącego odpowiedź na pismo

Przewodniczącego Rady o udzielenie informacji i wyjaśnień dotyczących sprawy, przede wszystkim należy podkreślić, że w rozpatrywanej sprawie między stronami nie ma sporu co do oceny stanu faktycznego. A mianowicie (...) października 2014 r. umowę przeniesienia Znaków Towarowych za nabywcę jako jedyne Członka Zarządu (Prezesa Zarządu) jednoosobowej spółki z o.o. oraz za zbywcę w imieniu komplementariusza i akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej podpisała ta sama osoba tj. Pan „T. K”. Zdaniem Szefa KAS nie ma podstaw aby kwestionować ważność w/w umowy na podstawie art. 108 kc co zdaniem Szefa KAS potwierdza przywołany przez niego wyrok SN (sygn. akt II CSK 41/09 z 24 lipca 2009 r.).

55. W ocenie Rady wymaga zwrócenia uwagi, że wymieniony wyrok zapadł w nieco odmiennym stanie faktycznym. A mianowicie w ocenie Sądu Najwyższego nie można wykluczyć zastosowania art. 108 kc w sytuacji, w której dochodzi do czynności prawnej pomiędzy dwoma jednoosobowymi spółkami z ograniczoną odpowiedzialnością, których jedynym wspólnikiem jest ta sama osoba fizyczna, reprezentowanymi przez tego samego wspólnika, będącego zarazem jedynym członkiem zarządu obu spółek. Skoro wymieniona umowa została podpisana przez Pana „T. K”, jedyne członka zarządu jednoosobowej sp. z o.o. za nabywcę i za zbywcę w imieniu komplementariusza, to kwestia właściwej reprezentacji może budzić wątpliwości (art. 103 §1 i 2 kc). Podobnie wątpliwości w świetle w/w wyroku może budzić stanowisko, zgodnie z którym art. 108 kc dotyczy pełnomocnika, a nie członka organu spółki.
56. W ocenie Rady pogląd Strony w kwestii interpretacji art. 15 ust. 1 ustawy o CIT, zgodnie z którym ustawodawca przyjął założenie, że „każdy poniesiony wydatek, który ma związek z osiągnięciem przychodów jest kosztem uzyskania, o ile nie jest wymieniony

w katalogu wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów”³ (art. 16 ust. 1 ustawy o CIT) nie zasługuje na uwzględnienie. Pogląd Strony nie znajduje także oparcia ani w orzecznictwie ani w piśmiennictwie.

57. Mając także na uwadze wcześniejsze wywody Rady w zakresie zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej, stanowisko zaprezentowane w piśmie Strony z dnia (...) listopada 2023 r. w tej kwestii nie zasługuje na poparcie.

³ Str. 5.