

Uchwała nr 2/2025

Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

z dnia 3 marca 2025 r.

w sprawie wniosku Szefa Krajowej Administracji Skarbowej [dalej: **Szef KAS**] z dnia (...) października 2024 r. (data wpływu: (...).2024r. nt (...)) [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**], o wyrażenie **opinii** w przedmiocie zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej w odniesieniu do zespołu czynności, którego przebieg ustalono w toku postępowania podatkowego, w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych za 2018 r., prowadzonego wobec prowadzonego wobec AB Sp. z o.o., NIP: (...) (dalej również: **Strona, Podatnik**), Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania [dalej: **Rada PUO**], 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

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

Podejmując uchwałę Rada PUO uwzględniła następujące okoliczności.

I. Stan prawny oraz faktyczny i dotychczasowy przebieg postępowania

1. Decyzją z dnia (...) lipca 2024 r. nr (...), Szef Krajowej Administracji Skarbowej („**Szef KAS**”) określił Podatnikowi wysokość zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2018 r. w kwocie (...) zł (słownie: ...) („**Decyzja**”). Podstawą wydania Decyzji był m.in. art. 119a § 1-3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa oraz art. 7 ust. 1 i 2, art. 12 ust. 1, art. 15 ust. 1, art. 16b ust. 1 pkt 6, art. 16g ust. 1 pkt 1, art. 16h ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych („**u.p.d.o.p.**”).

2. Szef KAS wskazał, że w realizacji zespołu czynności, który był przedmiotem rozstrzygnięcia w Decyzji, uczestniczyły następujące podmioty:

- **ABH Sp. z o.o.** (dalej również: **Spółka 1**), NIP (...) – podmiot zaangażowany w transakcję, związaną z przeniesieniem własności wartości niematerialnych i prawnych – (...) października 2015 r. spółka aportem wniosła do spółki celowej ABC Sp. z o.o. S.K.A prawa ochronne do znaków towarowych „AB” i „DE”; spółka finalnie została przejęta przez AB Sp. z o.o. w ramach procesu połączenia w dniu (...) sierpnia 2016 roku;

- **ABC Sp. z o.o. S.K.A.** (dalej również: **Spółka 2**), NIP (...) – spółka kapitałowa pełniąca rolę spółki specjalnego przeznaczenia, za pośrednictwem której została zrealizowana sprzedaż praw ochronnych do znaków towarowych „AB” i „DE” [dalej: **Znaki towarowe**] na rzecz AB Sp. z o.o. Spółka 2 finalnie została przejęta przez AB Sp. z o.o. w ramach procesu połączenia (...) sierpnia 2016 r.;
- **AB Sp. z o.o.** (dalej: **Podatnik**), NIP: (...), spółka powstała z przekształcenia w 2014 r. przedsiębiorstwa Pana EF (dalej: **Osoba fizyczna**), prowadzącego działalność gospodarczą pod firmą AB EF (dalej: **JDG**).

Zespół czynności został zrealizowany etapami, na które syntetycznie składało się:

1. (...) października 2015 r. – wniesienie przez Spółkę 1, której Prezesem Zarządu i jedynym wspólnikiem była Osoba fizyczna, aportu do Spółki 2, w formie Znaków towarowych;
 2. (...) października 2015 r. – sprzedaż ww. praw ochronnych do znaków towarowych przez Spółkę 2 na rzecz Podatnika;
 3. (...) października 2015 r. – udzielenie Podatnikowi pożyczki przez Spółkę 2 w kwocie odpowiadającej wartości przedmiotu umowy przekazania znaków towarowych;
 4. (...) października 2015 r. – zawarcie umowy potrącenia wzajemnych wierzytelności, wynikających z nieprzedawnionej wierzytelności Spółki 2 względem Podatnika;
 5. (...) sierpnia 2016 r. – połączenie przez przejęcie spółek z grupy AB, tj. AB Sp. z o.o. przejęła: GH S.K.A. oraz jej komplementariusza – IJ Sp. z o.o., NIP: (...), KRS: (...),
 6. 2018 – amortyzacja Znaków towarowych przez Podatnika.
3. Ustalony w toku postępowania podatkowego zespół powiązanych ze sobą czynności oraz wynikającą z nich korzyść podatkową należy, zdaniem Szefa KAS, ocenić jednocześnie w szerszym kontekście, przez pryzmat czynności dokonanych w latach: 2010-2018 przez Podatnika i podmioty z nim powiązane oraz wygenerowanych w związku z nimi korzyści podatkowych w obrębie całej Grupy AB – zgodnie ze wskazaniem wynikającym z art. 119a Ordynacji podatkowej, nakazującym unikanie opodatkowania oceniać „w danych okolicznościach” sprawy. W wyniku realizacji ww. czynności Podatnik nabył prawo, poczynawszy od 2016 roku, w tym także w 2018 roku, do powtórnej amortyzacji w pełni umorzonych znaków towarowych, które zostały przez niego wytworzone.
4. W początkowej fazie swojej działalności, Podatnik funkcjonował w formie jednoosobowej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością pod firmą AB EF Sp. z o.o. (okres od dnia (...) kwietnia 2014 r. do dnia (...) marca 2015 r.), która z kolei powstała z przekształcenia przedsiębiorstwa Osoby fizycznej, prowadzącej JDG. Zdaniem Szefa KAS, w latach 2015-2016 Podatnik oraz spółki z grupy AB zrealizowały szereg działań, mających na celu doprowadzenie do sytuacji, w której znaki towarowe „powróciły” do podmiotu (Podatnika), w którym zostały wytworzone i podmiot ten uzyskał możliwość ponownej amortyzacji od uaktualnionej wartości praw ochronnych do znaków towarowych.
5. Jak wynika z treści Decyzji, „[w] niniejszej sprawie korzyścią podatkową w rozumieniu art. 119e pkt 1 Ordynacji podatkowej (w brzmieniu obowiązującym do końca 2018 roku) jest zatem obniżenie po stronie Spółki zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych za 2018 r., w związku z poniesionymi kosztami w postaci odpisów amortyzacyjnych od wartości niematerialnych i prawnych. Momentem osiągnięcia tej korzyści był natomiast koniec roku podatkowego, upływający z dniem (...) grudnia 2018 roku. Wtedy bowiem zakończył się rok podatkowy, a Podatnik był zobowiązany do wykazania odpowiedniego dochodu bądź straty z prowadzonej działalności gospodarczej. W wyniku zrealizowanych czynności Spółka zaliczyła do kosztów uzyskania przychodów kwotę XX.XXX.XXX zł,

stanowiącą roczny odpis amortyzacyjny wyliczony według stawki 20% od łącznej wartości praw ochronnych do znaków towarowych XX.XXX.XXX zł, a miesięcznie: XXX.XXX zł. W tym przypadku, w wyniku realizacji opisanego zespołu czynności Podatnik osiągnął zatem korzyść podatkową, w postaci obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2018 r. o kwotę X.XXX.XXX zł (wyliczenie przedstawiono w dalszej części niniejszej decyzji)."

6. Dla kwestii wydania przez Radę PUO opinii kluczowe znaczenie miało swoiste „zagadnienie wstępne” przedstawione w stanowisku Podatnika zawartym w piśmie adresowanym do Rady PUO z dnia (...) listopada 2024 r. W piśmie tym strona uzupełniała w istocie swoje stanowisko o dodatkowy argument. W ocenie Spółki, w analizowanej sprawie nie może zostać wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej, gdyż powstała po stronie Spółki korzyść podatkowa pozostaje wprost w sprzeczności z treścią art. 16 ust. 1 pkt 64a u.p.d.o.p. Zgodnie z jego brzmieniem, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7, jeżeli uprzednio te prawa lub wartości były przez podatnika lub spółkę niebędącą osobą prawną, której jest współlnikiem, nabyte lub wytworzone a następnie zbyte - w części przekraczającej przychód uzyskany przez podatnika z ich uprzedniego zbycia.

7. Przepis art. 16 ust. 1 pkt 64a u.p.d.o.p. obowiązuje w polskim porządku prawnym od dnia 1 stycznia 2018 r. i został prowadzony na podstawie ustawy z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2017 r., poz. 2175 ze zm.: dalej: „**ustawa nowelizująca**”).

8. W toku swoich prac Rada PUO zwróciła się pismem z dnia (...) grudnia 2024 r. do Szefa KAS o wyrażenie stanowiska co do argumentacji zawartej w piśmie Podatnika z (...) listopada 2024 r. Szef KAS nie zgodził się ze stanowiskiem Podatnika, wskazując, że swoje stanowisko uzasadni na posiedzeniu Rady PUO w dniu (...) stycznia 2025 r.

9. Dnia (...) stycznia 2025 r. na zaproszenie Przewodniczącego Rady PUO w posiedzeniu Rady PUO wzięli udział zarówno Podatnik i jego pełnomocnicy jak i przedstawiciele Szefa KAS. Po posiedzeniu pełnomocnik Podatnika dodatkowo przedstawił swoją argumentację w piśmie z dnia (...) stycznia 2025 r. Następnie wezwaniem z dnia (...) stycznia zarówno Podatnik jak i Szef KAS zostali poproszeni o złożenie kolejnych wyjaśnień. Udzielono ich Radzie PUO pismami z dnia (...) stycznia 2025 r. (Szef KAS) oraz (...) lutego 2025 r. (Podatnik).

II. Właściwość Rady PUO

10. Podatnik wniósł do Szefa KAS odwołanie od Decyzji wydanej w pierwszej instancji. W treści odwołania pełnomocnik Podatnika wniósł o zasięgnięcie przez Szefa KAS opinii Rady PUO. W związku z treścią art. 119h § 2 Ordynacji podatkowej, Szef KAS zrealizował wniosek Podatnika i wystąpił o opinię Rady PUO co do zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej.

11. Decyzja została wydana i doręczona Podatnikowi w 2024 r. Przedmiotem Decyzji jest określenie wysokości zobowiązania podatkowego Podatnika w podatku dochodowym od osób prawnych za rok 2018. W roku 2018 r. treść art. 119a i nast. Ordynacji podatkowej determinowana była postanowieniami ustawy z dnia 23 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2006 r. poz. 846) („**Ustawa wprowadzająca GAAR**”). Dopiero z dniem 1 stycznia 2019 r. nastąpiła nowelizacja treści art. 119a i nast. Ordynacji podatkowej, w związku z wejściem w życie postanowień 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) („**Ustawa nowelizująca GAAR**”). Realizując ustawowy obowiązek wydania opinii co do zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej, w przedstawionym stanie faktycznym, Rada PUO przyjęła jako podstawę prawną swojej oceny treść art. 119a i nast. Ordynacji podatkowej w brzmieniu wynikającym z Ustawy wprowadzającej GAAR.

12. Ustawodawca powiązał możliwości stosowania przepisów 119a-119f Ordynacji podatkowej z uzyskaniem korzyści podatkowej. W praktyce orzeczniczej funkcjonuje pogląd, że nawet jeżeli czynności, w następstwie których powstała korzyść podatkowa, zostały podjęte przed wejściem w życie Ustawy wprowadzającej GAAR, ale sama korzyść podatkowa powstała (lub cyklicznie powstaje) po wejściu w życie ustawy, to czynności te mogą być również badane w aspekcie art. 119a i nast. Ordynacji podatkowej. W sprawie będącej przedmiotem opinii, nabycie przez Podatnika, w drodze aportu, znaków towarowych, których amortyzacja i odpisy amortyzacyjne generowały, w ocenie organu podatkowego korzyść podatkową w rozumieniu Ordynacji podatkowej, nastąpiło w 2018 r., a więc już w okresie obowiązywania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Kwestie intertemporalne nie są zatem przedmiotem rozważań Rady PUO.

13. Wobec spełnienia przesłanek ustawowych, Rada PUO uznała się za właściwą w przedmiocie wydania opinii. Zakres opinii Rady PUO wyznacza wprost art. 119h § 1 Ordynacji podatkowej wskazując, że opinia wydawana jest co do zasadności zastosowania art. 119a. Rada nie jest zatem związana treścią i zakresem wniosku składanego przez podatnika i Szefa KAS i sformułowanymi w nich pytaniami dodatkowymi czy szczegółowymi. Nie ma obowiązku, a także może nie dostrzegać w danej sprawie konieczności szczegółowego ustosunkowania się do wszystkich stanowisk, tez, inicjatyw wnioskodawcy czy szerzej stron postępowania, w ramach którego wystąpiono o opinię. Nie oznacza to, że ich treść nie jest brana pod uwagę w procesie wydawania opinii. Realizując swoje zadania jako niezależny organ, o którym mowa w art. 119m Ordynacji podatkowej, Rada PUO całościowo ocenia przekazane jej akta postępowania. Podkreślić przy tym należy, że Rada PUO nie jest organem podatkowym prowadzącym postępowanie. Niezależnie od instancji czy fazy postępowania podatkowego, w której zwrócono się do niej o opinię, Rada PUO nie ma kompetencji do przeprowadzania czy to alternatywnego czy choćby uzupełniającego postępowania dowodowego, w tym w szczególności dowodów z przesłuchania świadków, opinii biegłych, oględzin etc. Zakres jej uprawnień został ograniczony przez ustawodawcę do prawa do zwrócenia się do strony oraz Szefa KAS o udzielenie informacji i wyjaśnień dotyczących sprawy, w której Szef KAS zwrócił się do Rady o wydanie opinii. Podatnik i Szef KAS z własnej inicjatywy mogą także przedłożyć Radzie swoje stanowisko na piśmie, zaś strona może dostarczyć Radzie PUO dodatkowe dokumenty. W przypadku pojawienia się – na etapie wydawania opinii - nowych twierdzeń strony (czy to wyrażonych ustnie podczas posiedzenia Rady PUO, na które strona została zaproszona, czy pisemnie w dokumencie adresowanym do Rady PUO) nie podnoszonych dotychczas w trakcie postępowania, nowych dowodów, które nie były uprzednio wskazywane w postępowaniu etc. ich weryfikacja i ocena w kontekście ustaleń stanu faktycznego należy do organu podatkowego. Niniejsza opinia wydawana jest więc na bazie stanu faktycznego, który wynika z pism przedstawionych przez podatnika i Szefa KAS.

III Amortyzacja znaków towarowych

14. Jako kluczowe dla treści opinii, w ocenie Rady PUO wydaje się w pierwszej kolejności ustalenie znaczenia wynikającego z u.p.d.o.p. ograniczenia możliwości zaliczania spornych odpisów amortyzacyjnych za rok 2018 do kosztów uzyskania przychodów. Pojawiają się tu dwa pytania:

- a) czy art. 16 ust. 1 pkt 64a u.p.d.o.p. miał w ogóle w sprawie zastosowanie, a w wypadku pozytywnej odpowiedzi na to pytanie,
- b) czy skutkowało to niemożnością zastosowania art. 119a i nast. Ordynacji podatkowej.

Dopiero bowiem po rozważeniu tych problemów zasadnym może być przejście do spełnienia innych przesłanek zastosowania GAAR.

15. Z uwagi na to, że analizowane transakcje wykraczają poza ramy czasowe prowadzonego przez Szefa KAS postępowania dotyczącego zastosowania GAAR oraz są prezentowane przez Stronę i Szefa KAS dość wrywkowo, warto zwrócić uwagę na ciąg zdarzeń, który generuje dalsze analizy prawne. Otóż Osoba fizyczna wniosła zorganizowaną część przedsiębiorstwa (ZCP), która obejmowała także Znaki towarowe, aportem do Spółki 1 już w roku 2010, w związku z podwyższeniem kapitału zakładowego Spółki 1 (wskazuje na to m.in. Podatnik w piśmie z (...) 5 listopada 2024 r., s. 5-6), nie zaś do Podatnika. Następnie w 2014 r. doszło do operacji gospodarczej, do której odnosi się w decyzji Szef KAS. Otóż w decyzji Szef KAS stwierdził, że Podatnik (spółka z o.o.) powstała z przekształcenia w 2014 r. przedsiębiorstwa Osoby fizycznej, prowadzącego JDG. Ta operacja została dokonana na podstawie art. 546¹ kodeksu spółek handlowych. Warto zauważyć, że w 2010 r. nie byłaby ona możliwa, gdyż stosowne przepisy wówczas jeszcze nie obowiązywały. Przekształcana JDG nie dysponowała już wówczas Znakami towarowymi i nie były one objęte przekształceniem.

16. Znaki towarowe zostały w formie aportu wniesione do Spółki 2 (była to spółka komandytowo-akcyjna) dnia (...) października 2015 r. Następnie w dniu (...) października 2015 r. Znaki towarowe zostały sprzedane Podatnikowi. Z kolei, w dniu (...) sierpnia 2016 r. nastąpiło połączenie przez przejęcie spółek z grupy w ten sposób, że Podatnik przejął Spółkę 1 i Spółkę 2 oraz komandytariusza Spółki 2. W efekcie, Znaki towarowe znalazły się we władaniu Podatnika.

17. Zgodnie z cytowanym wyżej art. 16 ust. 1 pkt 64a u.p.d.o.p. nie uważa się za koszty uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7, jeżeli uprzednio te prawa lub wartości były przez podatnika lub spółkę niebędącą osobą prawną, której jest współnikiem, nabyte lub wytworzone a następnie zbyte - w części przekraczającej przychód uzyskany przez podatnika z ich uprzedniego zbycia. Kwestią rozważaną przez Radę PUO było to, czy przepis powyższy może mieć zastosowanie, gdy wartość lub prawo wytworzył lub nabył podatnik, będący osobą fizyczną, a ponownego nabycia dokonywał podmiot, będący wskutek przekształcenia, podmiotem, który potencjalnie chciałby dokonać odpisów amortyzacyjnych. Rada PUO rozważała tu m. in. kwestię następstwa prawnego i możliwość łącznego stosowania powyższego przepisu u.p.d.o.p. oraz przepisów art. 93 i nast. Ordynacji podatkowej. Z pytaniami o możliwość zastosowania przepisu Rada PUO zwróciła się do Podatnika i Szefa KAS.

18. Szef KAS w piśmie z dnia (...) stycznia 2025 r. N=nr (...) stwierdził, że odpowiedź na pytanie dotyczące możliwości stosowania powyższego przepisu musi być negatywna. Szef KAS zwrócił uwagę, że stosownie do art. 93 § 1 Ordynacji podatkowej, osoba prawna lub spółka komandytowo-akcyjna zawiązane (powstałe) w wyniku łączenia się: 1) osób prawnych, 2) osobowych spółek handlowych, 3) osobowych i kapitałowych spółek handlowych, - wstępują we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki każdej z łączących się osób lub spółek. Natomiast w myśl § 2 tego artykułu przepis § 1 stosuje się odpowiednio do osoby prawnej i spółki komandytowo-akcyjnej łączących się przez przejęcie: 1) innej osoby prawnej (osób prawnych); 2) osobowej spółki

handlowej (osobowych spółek handlowych). Z kolei, stosownie do postanowień art. 93a § 1 Ordynacji podatkowej, osoba prawna zawiązana (powstała) w wyniku: 1) przekształcenia innej osoby prawnej, 2) przekształcenia spółki niemającej osobowości prawnej - wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki przekształcanej osoby lub spółki. Natomiast w myśl § 4 tego artykułu jednoosobowa spółka kapitałowa powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wstępuje w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa przekształcanego przedsiębiorcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, z wyjątkiem tych praw, które nie mogą być kontynuowane na podstawie przepisów regulujących opodatkowanie spółek kapitałowych.

19. Szef KAS zasadnie stwierdza, że „w okolicznościach niniejszej sprawy, do tego rodzaju „rozciągnięcia” stosowania ww. przepisu z osoby fizycznej (wytwórcy znaków) na Podatnika (AB sp. z z.o.) dojść absolutnie nie może. Podkreślić bowiem należy, że wyżej przytoczone przepisy Ordynacji podatkowej nie przewidują następstwa prawnego w sytuacji wniesienia przez osobę fizyczną zorganizowanej części przedsiębiorstwa do spółki kapitałowej – taki przypadek nie został uregulowany w przytoczonych przepisach art. 93 oraz 93a Ordynacji podatkowej, ani w żadnym innym przepisie prawa podatkowego. Dlatego też, wobec milczenia ustawodawcy w tym zakresie, o jakimkolwiek następstwie prawnym w takich okolicznościach, w tym następstwie w objęciu ograniczeniem z art. 16 ust. 1 pkt 64a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie może być mowy.” Jednak problem tkwi w tym, że niezależnie od analizowanej przez Szefa KAS operacji, w 2014 r. doszło do przekształcenia JDG w spółkę kapitałową (w Podatnika). Istniałaby więc hipotetycznie podstawa prawna do stwierdzenia następstwa prawnego. Jednak powstawałaby tu dalsza komplikacja, skoro w momencie, gdy dochodziłoby do następstwa prawnego to już nie JDG dysponowała Znakami towarowymi. Znaki towarowe trafiły do Podatnika, ale w zupełnie inny sposób, wskutek późniejszego połączenia spółek. Trudno więc uznać, aby argumentacja Szefa KAS była przekonująca (nie przesadzając efektu finalnego rozważań).

20. Z kolei, Podatnik, chcąc przekonać do swojego stanowiska, wskazuje najpierw na istnienie następstwa podatkowego (pismo z (...) listopada 2024 r.), a następnie próbuje powoływać się na przepisy kodeksu spółek handlowych jako podstawę prawną swego poglądu, iż nie miał on prawa zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych (pismo z (...) lutego 2025r.). Podatnik wskazuje na ciągłość podmiotową w związku z przekształceniem opierając się na treści art. 584¹ k.s.h., zgodnie z którym, spółce powstałej wskutek przekształcenia przedsiębiorcy przysługują wszelkie prawa i obowiązki przedsiębiorcy przekształcanego.

21. Oparcie argumentacji o ciągłości podmiotowej w sferze prawa podatkowego na podstawie kodeksu spółek handlowych Rada PUO uznała za niemożliwe do zaakceptowania. Oznaczałoby ono, że prawa i obowiązki ściśle podatkowe wynikałyby z regulacji cywilnoprawnej. Tymczasem prawo podatkowe zawiera własne regulacje dotyczące kwestii następstwa prawnego, przejmowania praw i obowiązków podatkowych. Gdyby zasady kontynuacji, sukcesji, następstwa podatkowego wynikały bezpośrednio z kodeksu spółek handlowych, to regulacja dotycząca podmiotów przekształcanych w Ordynacji podatkowej byłaby zbędna. Poza tym nierozwiązany pozostawał problem, iż okoliczność, która kreowałaby takie cywilnoprawne następstwo prawne zaistniałaby, gdy JDG nie dysponowała już Znakami towarowymi. Podatnik w momencie takiego następstwa prawnego nie mógłby przejąć żadnych praw i obowiązków związanych ze Znakami towarowymi, skoro operacja gospodarcza by ich nie obejmowała. Nabył on przecież Znaki towarowe później, wskutek przejęcia Spółki 2. Przejęcie praw i obowiązków z natury rzeczy nie może polegać na tym, że jakieś prawa lub obowiązki „pojawia się” za jakiś czas, wskutek kolejnych operacji.

22. Powyższe rozważania stawiają w ogóle pod znakiem zapytania, to czy odwoływanie się do koncepcji następstwa prawnego jest w kontekście rozważanego przepisu na tle tak specyficznego stanu faktycznego jest uzasadnione. Rada PUO, odrzucając koncepcję następstwa opartą o regulację cywilnoprawną, rozważyła hipotetycznie istnienie następstwa prawnego opartego o Ordynację podatkową.

23. Zgodnie z obowiązującym od 2013 r. przepisem art. 93a § 4 „*Jednoosobowa spółka kapitałowa powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wstępuje w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa przekształcanego przedsiębiorcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, z wyjątkiem tych praw, które nie mogą być kontynuowane na podstawie przepisów regulujących opodatkowanie spółek kapitałowych.*” Kluczowe jest to, że Podatnik przejąłby tylko prawa, ale już nie obowiązki JDG. Czy brak możliwości zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odpisów od znaków towarowych byłby takim prawem? Oczywiście jest negatywna odpowiedź na to pytanie, skoro jest to raczej ograniczenie praw, sytuacja niekorzystna dla Podatnika. Dodatkowo, w momencie przekształcenia i rzekomego następstwa prawnego takie ograniczenie nie istniało, a Podatnik nie nabywał Znaków towarowych, które były we władaniu Spółki 1. Nie ma więc podstaw do dekodowania normy podatkowo prawnej z połączenia przepisów art. 93a § 5 ordynacji podatkowej oraz art. 16 ust. 1 pkt 64a u.p.d.o.p. W efekcie, wykładnia językowa przepisu jest jasna: w art. 16 ust. 1 pkt 64a Ordynacji podatkowej chodzi o tego samego podatnika, który musi i zbyć i nabyć ten sam Znak towarowy.

24. Sięgnięcie tu po inne metody wykładni nie ma uzasadnienia. Przepis art. 16 ust. 1 pkt 64a u.p.d.o.p. w rozważanym wypadku zapewne jest traktowany przez Podatnika jako korzystny i dlatego sugeruje on odwoływanie się do „intencji prawodawcy”, które miałyby polegać na tym, żeby spółkę powstałą wskutek przekształcenia traktować nie jako następcę, ale jako kontynuatora (pismo Podatnika z (...) lutego 2025 r., s. 3). Trzeba jednak pamiętać, że jest to przepis ograniczający prawa podatnika do dokonywania odpisów amortyzacyjnych, które będą stanowiły koszt uzyskania przychodu. Prawo do kosztu uzyskania przychodu jest tu zasadą, a odmowa uznania kosztu za koszt uzyskania przychodu, to wyjątek. Zasadą wykładni prawa jest zakaz wykładni rozszerzającej w zakresie wyjątków od zasady. A już zupełnie takiego rozumowania nie można by zaakceptować w sytuacji, gdyby chodziło o rozszerzającą interpretację wyjątku niekorzystnego dla podatnika. Byłoby to sprzeczne ze standardami wypracowanymi w polskiej nauce prawa podatkowego i orzecznictwie sądów administracyjnych. Nie widać poważnych argumentów aksjologicznych za tak swobodną wykładnią prawa podatkowego – w istocie – na niekorzyść ogółu podatników.

25. Rada PUO ma świadomość, że tak ścisła wykładnia przepisu w istocie ułatwia jego obejście. Za pomocą serii operacji gospodarczych można doprowadzić do sytuacji podobnej jak ta, którą analizuje Rada w niniejszej sprawie. Nie jest to jednak argument, który Rada PUO byłaby gotowa zaakceptować. Rolą prawodawcy jest napisać przepisy, które będą skutecznie chroniły interesy budżetowe. Swobodna wykładnia, oderwana od treści regulacji nie jest drogą do „poprawiania” prawa. Stosownym instrumentem jest w takich wypadkach za to właśnie GAAR.

26. Nie ma więc podstawy prawnej do przyjęcia poglądu, że przepis powyższy może mieć zastosowanie, gdy wartość lub prawo wytworzył lub nabył podatnik, będący osobą fizyczną, a ponownego nabycia dokonywał podmiot, będący wskutek przekształcenia, podmiotem, który potencjalnie chciałby dokonać odpisów amortyzacyjnych.

27. Warto jeszcze rozważyć, czy przepisu tego nie należy stosować na innym etapie ciągu operacji? Wszak Spółka 1 wniosła aportem znaki towarowe do Spółki 2, a następnie wskutek połączenia przekształciła się w Podatnika. Stosowanie rozumowania, iż przed i po połączeniu mamy do czynienia

z tym samym podatnikiem mogłoby prowadzić do wniosku, że zbywającym i nabywającym był ten sam podmiot. Rada PUO jednak takiego poglądu nie zaakceptowała. W momencie zbywania (wnoszenia do Spółki 2) Spółka 1 nie była tym samym podmiotem co Podatnik. Innymi słowy Rada uznała, że kwestię tożsamości podatnika trzeba oceniać na moment dokonania danej transakcji. Dodatkowo w wypadku czynności prawnej skutkującej następstwem podatkowym w rozumieniu Ordynacji podatkowej (np. połączenie spółek handlowych) nie mamy do czynienia z tożsamością podmiotową przed i po całej operacji. Przepisy przewidują tylko nabycie praw i obowiązków podmiotów przejmowanych.

28. Rada uznała jednak, że z uwagi na kontrowersyjność zagadnienia warto odnieść się do konsekwencji sytuacji, gdyby stanowisko Rady nie znalazło akceptacji w toku postępowania. Rada uznaje, że jej zadaniem jest pomoc we wszechstronnym i obiektywnym wyjaśnieniu sprawy. W tym celu Rada jako organ opiniodawczy, nie powinna ograniczać się do prostego potwierdzenia lub zaprzeczenia możliwości stosowania art. 119a Ordynacji podatkowej, ale przedstawić argumenty za różnymi rozwiązaniami sporu, mimo zaprezentowania swojego finalnego stanowiska. Taka opinia Rady będzie użyteczną pomocą dla organów, które merytorycznie wiążąco rozstrzygną sprawę. W wypadku przyjęcia, że art. 16 ust. 1 pkt 64a u.p.d.o.p. znajdzie w sprawie zastosowanie, należy ocenić, czy uniemożliwiłoby to zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej.

IV. Przesłanki zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej

29. W myśl art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej, 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). W przypadku oceny zasadności stosowania w danym przypadku, mechanizmów zawartych w art. 119a Ordynacji podatkowej, przesłankami podanymi analizie przez Radę PUO jest to czy:

- a. opisane działania stanowiły czynność lub zespół czynności w rozumieniu art. 119f Ordynacji podatkowej,
- b. skutkiem realizacji czynności było osiągnięcie korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej,
- c. czynności te zostały podjęte przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej,
- d. sposób działania był sztuczny.

30. Centralną przesłanką warunkującą możliwość zastosowania wobec podatnika mechanizmu klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jest osiągnięcie przezeń korzyści podatkowej. Jej pierwszoplanowe znaczenie dla całego procesu oceny możliwości zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej wynika z faktu, że uzyskanie korzyści musi być zarówno podstawowym zamiarem podatnika (warunek intencji), jak i uzyskanym faktycznie efektem (warunek skutku). Na tym ustawodawca nie poprzestał. Korzyść podatkowa jest bowiem – zgodnie z wolą ustawodawcy – także punktem odniesienia oceny przedmiotu i celu przepisu ustawy podatkowej (warunek korzyści).

31. Korzyść podatkowa definiowana jest – na potrzeby stosowania klauzuli w treści art. 119e Ordynacji podatkowej - m.in. jako obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego albo powstanie lub zawyżenie straty podatkowej. To bardzo szerokie ujęcie korzyści podatkowej wymaga odniesienia kontekstowego, także m.in. do istoty danego zobowiązania podatkowego (podatku).

32. Problematyka zbyt abstrakcyjnego ujęcia korzyści podatkowej zauważona została w literaturze. Jak wskazuje T. Nowak („Pojęcie korzyści podatkowej w polskich przepisach GAAR, w: Klauzula Przeciwko Unikaniu Opodatkowania (GAAR) red. naukowa D. J. Gajewski, P. Karwat, A. Werner,

Warszawa 2024 r. str. 69 i nast.) ustawodawca zdecydował się na przedstawienie tylko przejawów korzyści podatkowej. Nie zawarto zaś żadnego zastrzeżenia, które wskazywałoby na istotę korzyści podatkowej. Brak ten szczególnie widoczny jest na tle problematyki kosztów podatkowych w podatkach dochodowych. Teoretycznie poniesienie wydatku spełniającego definicję kosztu podatkowego prowadzi do obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego a tym samym literalnie do powstania korzyści podatkowej. Takie szerokie, abstrakcyjne rozumienie korzyści podatkowej w oderwaniu od pozostałych regulacji dotyczących nie tylko klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, ale także innych regulacji podatkowych nie znajduje aprobaty, gdyż sprzeczne jest z podstawowymi założeniami i celami wprowadzenia tego instrumentu do systemu prawnego.

33. Powtórzyć należy, że koszty uzyskania przychodów są konstrukcyjnym elementem podatku dochodowego, służą ustaleniu właściwej podstawy opodatkowania. Podstawowym warunkiem rozpoznania wydatku jako kosztu podatkowego jest istnienie związku między jego poniesieniem a celem poniesienia jakim jest osiągnięcie, zabezpieczenie lub zachowanie przychodu (jego źródła). Ustawowy warunek istnienia rzeczzonego związku pozwolił na wypracowanie i zasadniczo powszechną akceptację w orzecznictwie – bezpośrednio z niego wywodzonych, lub odwołujących się do jego aksjologicznych założeń – przesłanek: efektywności wydatku, racjonalności (sensowności), zachowania należytej staranności, typowości działania podatnika, etc. Wydatek nieefektywny, dokonany przez nietypowo działającego podatnika, pobawiony cech racjonalności, ukierunkowany na inny cel niż generowanie przychodu (zabezpieczenie, zachowanie źródła) nie posiada cechy kosztu, a tym samym efektywnie nie powoduje obniżenia lub niepowstania zobowiązania podatkowego. Podkreślić należy również, że zaliczenie wydatku w ciężar kosztów nie ma charakteru odrębnej czynności podatnika, w tym tej o której mowa w art. 199a Ordynacji podatkowej. Wydatek (lub inny koszt, który wydatkiem nie jest) albo spełnia ustawowe przesłanki uznawania go za koszt podatkowy albo takiej cechy jest ustawowo pozbawiony. Brak uwzględnienia przez podatnika danego kosztu w rozliczeniu podatkowym powoduje, że podstawa opodatkowania ustalona została niewłaściwie a podatek pobrany w zawyżonej (w stosunku do prawidłowej) wysokości. Tak samo zresztą jest w wypadku uwzględnienia jako kosztu uzyskania przychodu wydatku (lub kosztu, który wydatkiem nie jest) wbrew prawu. W obu przypadkach dochodzi do wadliwego ustalenia wysokości podstawy opodatkowania, a tym samym wysokości podatku. Zawsze oznacza to po prostu naruszenie prawa, na które organ podatkowy musi zareagować i „skorygować” w stosownym trybie wysokość obliczonego zobowiązania podatkowego tak, aby była ona zgodna z prawem.

34. Zauważyć należy także, że dokonywanie wydatków nawet stanowiących koszty uzyskania przychodów trudno uznać *per se* za korzystne ekonomicznie w odniesieniu do redukcji ciężaru podatkowego. Tylko bowiem część wydatku, determinowana wysokością stawki podatkowej, faktycznie obniża wysokość zobowiązania podatkowego. Racjonalnie działający podatnik, dokonujący efektywnego (sensownego) wydatku działać musi w celu uzyskania przychodu. Dokonywanie wydatku w innym celu, w szczególności w celu obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększania straty etc. nie dość, że jest wątpliwe ekonomicznie, to nie tworzy kosztu podatkowego w świetle u.p.d.o.p. Dotyczy to także wydatków ponoszonych na rzecz czy w interesie innych podmiotów (w tym grupy spółek). Nieuzyskanie przmiotu kosztu podatkowego *ex lege* eliminuje możliwość powstania choćby potencjalnej korzyści podatkowej w postaci obniżenia lub niepowstania zobowiązania podatkowego, skoro dany wydatek (koszt nie będący wydatkiem) nie jest uwzględniony w rozliczeniu podatkowym. Zasada ta dotyczy każdego wydatku niezależnie od formy poniesienia.

35. Istotne jest, że ustawodawca przewidział w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych dodatkowe ograniczenia w odniesieniu do kosztów uzyskania przychodu, które wprowadził z różnych względów (aksjologicznych lub nawet kierując się motywacją czysto profiskalną). Skonstruował bowiem listę wydatków (lub kosztów nie będących wydatkami) – zawartą w art. 16 u.p.d.o.p. - które

pomimo spełnienia warunków wynikających z art. 15 ust. 1 czy ust. 6 u.p.d.o.p. za taki koszt uzyskania przychodu uznane być nie mogą. Regulacja w zakresie kosztów uzyskania przychodów ma zatem charakter kompleksowy. Z jednej strony wyznacza przesłanki warunkujące uznanie wydatku za koszt podatkowy, przy czym - w odniesieniu do art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. - przesłanki te w istotnym zakresie wykazują aksjologiczne podobieństwo z kryteriami oceny możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Z drugiej, pozbawia wydatek (lub inny koszt, który wydatkiem nie jest) przymiotu kosztu uzyskania przychodu poprzez umieszczenie go w wykazie kosztów nie uznawanych za koszty uzyskania przychodu. Z uprawnienia tego ustawodawca korzysta nader często. Lista wydatków objętych art. 16 u.p.d.o.p. podlega licznym i częstym modyfikacjom będącym reakcją na zmieniające się otoczenie prawne, zmianę stosunków społeczno-gospodarczych czy także reakcją na nieakceptowane przez ustawodawcę tzw. działania optymalizacyjne. Wskazać można tu nie tylko na powoływane przez obydwie strony w sprawie objętej opinią postanowienia art. 16 ust. 1 pkt 64a u.p.d.o.p., ale chociażby regulacje w zakresie pozbawienia podatnika prawa do rozpoznania jako kosztów podatkowych odsetek od zobowiązań finansowych zaciągniętych w związku z niektórymi transakcjami.

36. Pojawia się zatem pytanie o uzasadnienie racjonalnej i systemowej potrzeby uzupełnienia tych kompleksowych regulacji dotyczących kosztu podatkowego także mechanizmami klauzuli o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania? Takiego uzasadnienia Rada PUO nie znajduje. W ocenie Rady PUO, nie można bowiem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania traktować jako alternatywnego instrumentu pozbawienia konkretnego wydatku przymiotu kosztu podatkowego gdy brak tego przymiotu wynika już wprost z treści art. 16 u.p.d.o.p.

37. Podkreślić należy, że w 2018 r. przesłanką zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania była sprzeczność korzyści podatkowej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej (koniumkcja). Ordynacja podatkowa nakazywała zatem odwołanie się do konkretnego przepisu ustawy podatkowej. Dopiero Ustawa nowelizująca GAAR wprowadziła przesłankę sprzeczności z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. Literalne odczytanie tej nowelizacji wskazuje że polegała ona na tym, iż obecnie sprzeczność może zachodzić nie tylko w odniesieniu do przepisu ustawy podatkowej, ale również w odniesieniu do ustawy jako pewnej całości, z drugiej zaś na tym, że nie jest obecnie konieczne by sprzeczność następowała równocześnie w odniesieniu do przedmiotu i celu ustawy (M. Kondej, Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, Warszawa 2024 str. 169).

38. Potraktowanie danego wydatku jako kosztu podatkowego w rozliczeniu rocznym pomimo niespełnienia ustawowych warunków wynikających z art. 15 lub art. 16 u.p.d.o.p. narusza tę regulację. Pamiętać należy, że względu na istotę klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania nie dotyczy ona sytuacji, w których efekt w postaci korzyści uzyskiwany jest w związku z naruszeniem określonych norm prawa materialnego. W sytuacji, w której podatnik niezależnie od swych intencji, ale błędnie – w świetle przesłanek art. 15 u.p.d.o.p. oraz art. 16 u.p.d.o.p. rozpozna wydatek jako koszt uzyskania przychodów, a tym samym dokona obniżenia dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania, wówczas takie naruszenie winno zostać skorygowane w zwyczajnym postępowaniu wymiarowym. *„Postępowanie w sprawie zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu podatków nie stanowi bowiem dla organów podatkowych alternatywnego mechanizmu służącego do korygowania wyniku podatkowego, w sytuacji naruszenia przepisów przez podatnika. Kwestia ta nie budzi wątpliwości w literaturze. Dodać trzeba, że omawiane rozwiązania dotyczą podejmowanych przez podatnika działań zgodnych z prawem. Natomiast klauzula nie znajduje zastosowania do działań pozaprawnych, nielegalnych (Ordynacja podatkowa. Komentarz red. prof. UŁ dr hab. Adam Mariański, Warszawa 2023 r., Legalis „Na tym tle wymaga podkreślenia, że podmiot unikający opodatkowania nie używa określonego uprawnienia w sposób nieakceptowalny aksjologicznie (i normatywnie), ale czyni wszystko, aby uniknąć obowiązku lub obowiązku w pewnych rozmiarach.. Jednocześnie należy wskazać, że klauzula pozostaje w związku z*

rozróżnieniem między uchylaniem się od opodatkowania (*tax evasion*) i jego unikaniem (*tax avoidance*). O ile pierwsze zjawisko ma charakter nielegalny, o tyle drugie – właśnie z uwagi na jego zgodność z prawem – wymaga ograniczania za pomocą klauzuli.” (H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Wyd. 9, Warszawa 2020 r. *Legalis*). Wreszcie wskazuje na to sam ustawodawca w uzasadnieniu Ustawy wprowadzającej GAAR (druk sejmowy nr 367) podkreślając, że klauzula dotyczy zagadnień znacznie wykraczających poza ocenę legalności działania podatnika. Unikaniem opodatkowania jest podejmowanie takich czynności, które – choć formalnie zgodne są z obowiązującym prawem – to jednak cechuje je, po pierwsze, sztuczność, nieprzystawanie do ekonomicznych realiów, w których działał podatnik. Klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania można zatem stosować dopiero do sytuacji prawnopodatkowej, ustalonej zgodnie z prawem materialnym, po uprzednim wyeliminowaniu jego ewentualnych naruszeń, a nie jako alternatywy do ich eliminowania.

39. W sytuacji naruszenia przepisów prawa podatkowego i będącego jego konsekwencją zmniejszenia wysokości zobowiązania podatkowego, trudno jest mówić o uzyskaniu korzyści podatkowej wskazanej przez ustawodawcę w treści art. 119a w związku z art. 119e Ordynacji podatkowej. Aczkolwiek w rozumieniu potocznym, niezapłacenie kwoty podatku w prawidłowej wysokości, wynikające z niewłaściwego zastosowania norm prawa podatkowego i będąca tego efektem oszczędność finansowa może traktowana być jako „korzyść podatkowa” osiągnięta przez podmiot naruszający prawo, to nie można utożsamiać jej z korzyścią podatkową, której zaistnienie stanowi pozytywną przesłankę zastosowania mechanizmu klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

40. Zgodnie z art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej (w brzmieniu obowiązującym w roku 2018) „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).” Przepis ten w pewnym sensie definiuje pojęcie unikania opodatkowania w rozumieniu normatywnym, czyli takim jakie przyjmują pozostałe przepisy Ordynacji podatkowej. Regulacja ta jako cechę wyróżniającą wskazuje sprzeczność działania podatnika z „przedmiotem i celem” przepisu, a nie z przepisem ustawy podatkowej. Oczywiście można by rozważyć w takim wypadku rozumowanie na zasadzie *a fortiori*, czyli skoro unikaniem opodatkowania jest działanie sprzeczne z celem i przedmiotem przepisu, to tym bardziej jest nim działanie sprzeczne z przepisem. Rozumowanie *a fortiori* byłoby jednak zasadne, gdyby chodziło o natężenie jakiejś cechy lub gdyby chodziło o działania może różniące się między sobą, ale opierające się na podobnej logice i niejako stopniowalne. Tymczasem trudno w ogóle porównywać zwykle naruszenie prawa przez podatnika, który dokonuje nielegalnej amortyzacji z działaniem, które w istocie jest zgodne z „literą prawa”, a na mocy art. 119a Ordynacji podatkowej podatnik pozbawiony jest tylko (zgodnych z prawem) korzyści wynikających z tego działania.

41. Stosując rozumowanie *ab absurdum*, gdyby zaakceptować w takim wypadku stosowanie przepisów o zwalczaniu unikania opodatkowania, to właściwie wszelkie procedury zmierzające do

weryfikacji wysokości zobowiązania podatkowego można by zastąpić procedurą opartą na przepisach art. 119a i nast. Ordynacji podatkowej.

42. Warto też zwrócić uwagę na okoliczność, iż w 2018 r., zgodnie z art. 119b § 1 pkt 5) Ordynacji podatkowej: *„Przepisu art. 119a nie stosuje się: (...) 5) jeżeli zastosowanie innych przepisów prawa podatkowego pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.”*

43. Jak powyżej wykazano, nie można by mówić o unikaniu opodatkowania, gdyby podatnik naruszył prawo podatkowe, zaliczając do kosztów uzyskania przychodu odpisy amortyzacyjne niepodlegające takiemu zaliczeniu.

44. Nie ma żadnej wątpliwości, że usunięcie tego przepisu z dniem 1 stycznia 2019 r. na mocy Ustawy nowelizującej GAAR dotyczyło tylko korzyści, które zostały osiągnięte od 2019 r. Zgodnie z art. 35 ustawy nowelizującej GAAR *„Przepisy art. 3 pkt 18 i art. 119a-119d ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, mają zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy, a w przypadku podatków, które są rozliczane okresowo - uzyskanej w okresach rozliczeniowych rozpoczynających się w dniu wejścia w życie niniejszej ustawy albo po tym dniu.”*

45. Warto zwrócić uwagę, że stanowisko Rady PUO współgra z treścią uzasadnienia Ustawy nowelizującej GAAR. W uzasadnieniu załączonym do projektu nowelizacji tej ustawy stwierdzono m. in.: *„system prawa podatkowego obok generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania zawiera również inne instytucje przeciwdziałające unikaniu opodatkowania. Wskazać w tym miejscu należy m.in. tzw. małe klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania zawarte w art. 12 ust. 13 i 14 i art. 22c ustawy o CIT. Nie można również pominąć pewnych prób przeciwdziałania unikaniu opodatkowania przeprowadzanych za pośrednictwem art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej, szczególnie do okresów rozliczeniowych, w których klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jeszcze nie obowiązywała. Analiza schematów unikania opodatkowania wskazuje, że w związku z treścią art. 119b § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej nierzadko powstają wątpliwości czy skutki unikania opodatkowania mogą zostać zniwelowane za pośrednictwem innych niż klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania przepisów prawa podatkowego, a jeśli tak, to czy w takim samym stopniu. Wątpliwości takie powstają m.in. na tle zespołów czynności prowadzących do unikania opodatkowania, w których jeden z etapów czynności podlega wyraźnie jednej z małych klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania. Polem działania dla podatników w zakresie wywodzenia zarzutów na podstawie art. 119b § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej, jest również dotychczasowy dorobek orzeczniczy związany ze stosowaniem art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej. Projektodawca wprowadzając art. 119b § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej założył, że klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania będzie narzędziem ostatniej szansy fiskusa przed działaniami prowadzącymi do unikania opodatkowania. W ocenie projektodawcy, powyższe założenie jest słuszne. Nie ma powodów, aby wyspecjalizowany organ podatkowy jakim jest Szef KAS, prowadził postępowania podatkowe w zakresie takich przypadków unikania opodatkowania, które mogą być niwelowane tak samo skutecznie za pomocą innych przepisów materialnego prawa podatkowego przez terenowe organy podatkowe. Zgodne to jest z koncepcją zasady efektywnego zwalczania unikania opodatkowania - tj. art. 119b § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej oznaczała brak możliwości stosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, jeśli szczególny środek byłby wystarczający do wyeliminowania skutku w postaci unikania opodatkowania.”* Ze stanowiska zawartego w uzasadnieniu nowelizacji jednoznacznie wynika, że GAAR miał być stosowany w ostateczności, gdy inne instrumenty zawiodą.

46. Projektodawca wyraźnie negatywnie ocenia istniejącą do końca 2018 r. regulację normatywną. Stwierdza on w uzasadnieniu Ustawy nowelizującej GAAR: *„W ocenie projektodawcy, sposób redakcji ww. normy w przepisie art. 119b § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej jest jednak niewłaściwy i szkodliwy*

dla skuteczności działania Krajowej Administracji Skarbowej. Tworzy on dodatkowe, choć z aksjologicznego punktu widzenia całkowicie zbędne, pole do kwestionowania działań organu podatkowego stosującego klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania. Nie można wykluczyć, że w niektórych sprawach sedno sporu nie będzie dotyczyć oceny tego, czy dana czynność stanowiła unikanie opodatkowania, lecz tego, czy przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania nie mogło zostać przeprowadzone za pośrednictwem innych przepisów - co z punktu widzenia strony postępowania, w kontekście biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, może być wystarczającym celem działania.”

47. Stosując zatem argumentację *a fortiori*, skoro w 2018 r. nie można było stosować GAAR, gdy znajdowały zastosowanie inne instrumenty antyabuzyjne (służące zwalczaniu unikania opodatkowania), to tym bardziej regulacja art. 119a Ordynacji podatkowej nie powinna mieć zastosowania, gdy negatywne skutki budżetowe można zwalczyć stosując instrumenty znacznie prostsze, jak np. wydanie decyzji wymiarowej określającej wysokość zobowiązania zgodnie z prawem.

48. Resumując, klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, o której mowa w art. 119a Ordynacji podatkowej, nie znajduje zastosowania w takiej sytuacji i w takim zakresie, w jakim podatnik dokonał by obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego lub wygenerował lub zwiększył stratę poprzez naruszenie przepisów materialnego prawa podatkowego tj. art. 15 lub art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p.

49. Radzie PUO znane są wcześniejsze opinie Rady, a w szczególności uchwała Rady PUO nr 9/22 z dnia 10 października 2022 r. dotycząca tego samego podatnika, ale rozliczenia podatkowego za rok 2016 oraz treść wyroku WSA w Warszawie z dnia 23 czerwca 2023 r. (III SA/Wa 442/23), który uchylił decyzję Szefa KAS za rok 2016. Warto tu zwrócić uwagę, że decyzja Szefa KAS za rok 2016 została uchylona przez WSA, ale z uwagi na argumenty natury intertemporalnej, które nie mają zastosowania do roku 2018. Z kolei skargi kasacyjne na wyrok WSA zostały oddalone wyrokiem NSA z 5 lipca 2024 r. (II FSK 2119/23) w zakresie w jakim WSA rozstrzygnął o uchyleniu zaskarżonej decyzji Szefa KAS. Rada PUO nie uważa się za formalnie związaną swymi wcześniejszymi opiniami, które dotyczą innych lat podatkowych. Nie istnieje też formalne związanie wyrokami sądów administracyjnych. Rada PUO oczywiście ma świadomość, że – dla pełniejszego wyjaśnienia stanowiska Rady - zasadnym jest odniesienie się do argumentów merytorycznych we wcześniejszej opinii, szczególnie jeśli Rada PUO od nich chciała odstąpić a także poglądów wyrażonych w rozstrzygnięciach innych organów. W niniejszej sprawie takie okoliczności nie zachodzą. Rada zasadniczo zgadza się z meritem swych wcześniejszych rozstrzygnięć.

50. Przyjmując jednak tezę o braku naruszenia regulacji u.p.d.o.p. ze względu na wskazany wyżej brak tożsamości podmiotowej, o którym mowa w art. 16 ust. 1 pkt 64a u.p.d.o.p., Rada PUO stoi na stanowisku, że zidentyfikowane przez Szefa KAS czynności dokonane przez Spółki 1 i 2 oraz Podatnika 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

51. Przechodząc do oceny spełnienia przesłanek art. 119a Ordynacji podatkowej, stwierdzić trzeba pewną niekonsekwencję w argumentacji Szefa KAS. Rada PUO nie akceptuje pojawiającego się w decyzji stwierdzenia jakoby Znaki towarowe „powróciły” do podatnika, który je wytworzył (Decyzja, s. 9). Przypomnieć trzeba, że Znaki towarowe wytworzył podatnik będący osobą fizyczną, który wniósł

je aportem do Spółki 1 w 2010 r., nigdy nie „wróciły” one do niego. Rzeczywiście finalnie wskutek szeregu operacji gospodarczych i przekształcenia JDG w spółkę kapitałową, a następnie wskutek połączenia tej spółki z podatnikiem doszło – w pewnym sensie – do „przekształcenia JDG”, w ramach której wytworzono znaki towarowe, w Podatnika. Pamiętać jednak trzeba, że wskutek przekształcenia JDG w spółkę kapitałową dochodzi tylko do przejęcia praw osoby fizycznej związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. W efekcie, osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą i spółka kapitałowa powstała wskutek przekształcenia JDG to nie ten sam podmiot. Nie budzi wątpliwości Rady, że rzeczywiście w sensie ekonomicznym można mówić o jakimś „powrocie” Znaków towarowych do Osoby fizycznej, ale w sensie prawnym do niczego takiego nie doszło. Warto zauważyć też, że gdyby uznać, że Znaki towarowe w sensie prawnym wróciły do tego samego podatnika, to znalazłby zastosowanie art. 16 ust. 1 pkt 64a u.p.d.o.p. Tego poglądu jednak Szef KAS nie akceptuje. Ta nieprecyzyjność w uzasadnieniu Decyzji nie ma jednak istotnego znaczenia dla treści opinii.

52. W treści uzasadnienia Decyzji Szef KAS wskazał bowiem w gruncie rzeczy, gdzie widzi działanie, które generowało nieuzasadnioną korzyść podatkową. Jest nim „wstawienie” między dwie spółki kapitałowe (Spółkę 1 i Podatnika) spółki komandytowo akcyjnej (Spółka 2).

53. Zgodzić należy się z Szefem KAS który stwierdza, że źródłem korzyści podatkowej było to, że między Spółkę 1 a Podatnika została „wstawiona” Spółka 2, będąca spółką komandytowo-akcyjną. Wybór tej formy nie miał charakteru przypadkowego lecz wynikał ze szczególnego statusu spółek komandytowo-akcyjnych na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych. Zasadnie bowiem zauważa Szef KAS, że *„Sprzedaż ww. praw ochronnych do znaków towarowych przez (...) [Spółkę 2] na rzecz (...) Podatnika, co prawda skutkowało powstaniem obowiązku zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych po stronie podmiotu zbywającego własność praw ochronnych do znaków towarowych, nabytych w drodze aportu, niemniej jednak finalnie podatku ze sprzedaży ww. praw ochronnych nie uiszczono, z uwagi na obowiązującą w tamtym czasie specyfikę rozliczeń dochodów osiąganych przez spółki komandytowo-akcyjne. W tym celu wykorzystano przepisy przejściowe dla spółek komandytowo-akcyjnych zawarte w nowelizacji ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i fizycznych które stanowiły, że S.K.A., której rok obrotowy kończy się po 31 grudnia 2013 r., stosować może dotychczasowe zasady opodatkowania, aż do zakończenia swojego roku obrotowego. Odpowiednio dobierając rok obrotowy – wydłużając go do 23 miesięcy – S.K.A. może nie być podatnikiem CIT nawet do 31 października 2015 r. (co miało miejsce w przedmiotowej sprawie). Zyski, które przypadały na akcjonariuszy nie były natomiast opodatkowane, dopóki nie zostały wypłacone jako dywidenda. W efekcie, przychody/dochody ze sprzedaży znaków towarowych nie zostały opodatkowane przez żaden zobowiązany do tej czynności podmiot”*.

54. Kontrapunktem dla przeprowadzonych czynności zbycia Znaków towarowych – w istocie bez angażowania środków pieniężnych - jest późniejsza operacja łączenia spółek kapitałowych (stron transakcji zbycia Znaków towarowych). Trudno odmówić racji Szefowi KAS, który zauważa, że *„Połączenie przez przejęcie spółek (kapitałowej i osobowej) z Grupy (...) wiąże się zasadniczo z neutralnością podatkową takiej transakcji. Skutki podatkowe w spółce przejmującej w procesie łączenia się spółek kapitałowych określa art. 10 ust. 2 ustawy o CIT (w brzmieniu obowiązującym w 2016 roku). Z treści art. 10 ust. 2 oraz ust. 5 pkt 1 ustawy o CIT jednoznacznie wynika, że art. 10 ust. 2 ustawy, dotyczy wyłącznie łączenia spółek kapitałowych. W ustawie o CIT ustawodawca nie zawarł przepisów regulujących wprost konsekwencje podatkowe przejęcia spółki osobowej przez spółkę kapitałową. Należy tu mieć na uwadze, że z planowanym przejęciem przez spółkę z o.o. spółki osobowej wiąże się konieczność wydania udziałów wspólnikom spółki osobowej w zamian za przejęty przez tę spółkę kapitałową majątek spółki osobowej, w części odpowiadającej ich udziałowi w zyskach przejmowanej*

spółki osobowej. W przypadku połączenia spółek kapitałowych, zasada neutralności podatkowej w momencie połączenia spółek obejmuje nie tylko spółki przejmujące, ale również udziałowców/akcjonariuszy spółki przejmowanej. Ewentualny dochód podlega opodatkowaniu dopiero w momencie zbycia udziałów/akcji spółki przejmującej lub nowo zawiązanej; (...) Powstała możliwość zaliczenia przez Podatnika do kosztów uzyskania przychodu odpisów amortyzacyjnych od urynkowanej (według wartości rynkowej z dnia nabycia na podstawie umowy sprzedaży) wartości początkowej (...)” Znaków towarowych.

55. W efekcie, przejście przez Podatnika majątku, który wcześniej był w dyspozycji Spółki 1 w ramach procesu połączenia zasadniczo „skutkowałoby kontynuacją amortyzacji, z uwzględnieniem dotychczasowej wysokości odpisów amortyzacyjnych oraz metody amortyzacji przyjętej przez spółkę przejmowaną, zgodnie z art. 16g ust. 9 ustawy o CIT. Albowiem w wyniku łączenia się spółek, o którym mowa w art. 492 § 1 pkt 1 k.s.h., na spółkę przejmującą przechodzi nie tylko majątek spółki przejmowanej, lecz drogą sukcesji uniwersalnej przechodzą na nią wszystkie prawa i obowiązki, jakie spółka ta posiadała na dzień wykreślenia jej z rejestru sądowego. Skoro proces łączenia się spółek przez przejście związany jest z sukcesją podatkową to spółka przejmująca wstępuje, co do zasady, we wszystkie prawa i obowiązki spółki przejmowanej, przewidziane w przepisach prawa podatkowego. Dlatego też, zgodnie z art. 16g ust. 9 ustawy o CIT, w razie przekształcenia formy prawnej, podziału albo połączenia podmiotów, z zastrzeżeniem ust. 19, dokonywanych na podstawie odrębnych przepisów – wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych ustala się w wysokości wartości początkowej określonej w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, o której mowa w art. 9 ust. 1, podmiotu przekształcanego, połączonego albo podzielonego. Zasadę tę stosuje się odpowiednio do spółek niebędących osobami prawnymi.”

56. Istotą korzyści podatkowej jest to, że „z treści ww. przepisów u.p.d.o.p. wynika zatem, że w niniejszej sprawie Podatnik bez poprzedzającego przeniesienia praw własności do ww. znaków towarowych w obrębie Grupy (...), po połączeniu spółek z Grupy nie miałby prawa do rozpoznania amortyzacji praw ochronnych do znaków towarowych, jako kosztu dla celów podatkowych”.

57. Wynikało to z faktu, że (...) [Spółka 1] na przestrzeni lat: 2011-2015 dokonywała odpisów amortyzacyjnych od wartości praw ochronnych do (...) znaków towarowych], a grudzień 2015 roku był miesiącem, w którym nastąpiło zrównanie sumy odpisów amortyzacyjnych z wartością początkową wartości ww. niematerialnych i prawnych, a tym samym umorzenie w ujęciu rachunkowym tych składników majątkowych. Podatnik w ramach przejętego w procesie połączenia majątku (...) [Spółki 1] wszedłby w posiadanie w pełni zamortyzowanych wartości niematerialnych i prawnych, co przełożyłoby się na zmniejszenie bazy kosztowej prowadzonej działalności gospodarczej. Ostatecznie brak możliwości ujęcia w kosztach odpisów amortyzacyjnych od wartości niematerialnych i prawnych zwiększyłby dochód z działalności gospodarczej i skutkowałby powstaniem zobowiązania podatkowego z tytułu uzyskanego dochodu z prowadzonej działalności gospodarczej.”

58. Konkludując przepisami, z których celem byłoby sprzeczne działanie podatnika były przepisy art. 16h ust. 3 i art. 16g ust. 9 u.p.d.o.p., które wprowadzają zasadę kontynuacji amortyzacji.

59. W tym kontekście transakcja odpowiednia mogłaby mieć nawet analogiczny przebieg jak te dokonane, ale bez „wstawienia” Spółki 2.

60. Rada PUO nie widzi rozsądnego gospodarczo uzasadnienia dla „wstawienia” Spółki 2. W toku postępowania przed Szefem KAS Podatnik wskazywał na uzasadnienie swego działania: uproszczenie struktury organizacyjnej, obniżanie kosztów działania, wzmocnienie pozycji Grupy wskutek zwiększenia kapitałów własnych, konsolidacje spółek Grupy etc. Cele te jednak można by osiągnąć w istocie bez Spółki 2. Podkreślić trzeba, że samo połączenie spółek nie budzi wątpliwości Rady PUO.

Uporządkowanie struktury grupy mogło mieć sens ekonomiczny. Była to decyzja biznesowa podatnika, której nie można z założenia negować. Zastrzeżenia Rady PUO wzbudził natomiast tryb działania Podatnika, który skorzystał ze Spółki 2, aby dokonać efektywnie dwukrotnego amortyzowania tych samych znaków towarowych. Mamy tu do czynienia z przypadkiem podmiotu pośredniczącego w rozumieniu art. 119c §2 Ordynacji podatkowej.