

Uchwała nr 14/2025

Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

z dnia 17 grudnia 2025 r.

w sprawie wniosku Szefa Krajowej Administracji Skarbowej [dalej: **Szef KAS**] z dnia (...) października 2025 r. (data wpływu: ..) nr (...) [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 2019 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:

w sprawie ma zastosowanie przepis art. 119a Ordynacji podatkowej.

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

Podjmując uchwałę Rada PUO uwzględniła następujące okoliczności.

I. Stan prawny oraz faktyczny i dotychczasowy przebieg postępowania

1. Decyzją z dnia (...) lipca 2025 r. nr (...), Szef Krajowej Administracji Skarbowej („**Szef KAS**”) określił Podatnikowi wysokość zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2019 r. w kwocie X.XXX.XXX,XX 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 („**ustawa CIT**”).

2. Decyzją wymierzono także dodatkowe zobowiązanie podatkowe. Zasadność skorzystania z tej regulacji jednak pozostaje poza zakresem niniejszej opinii, aczkolwiek pośrednio możliwość wydania decyzji w tym zakresie wynika oczywiście także z zastosowania przez Szefa KAS przepisów art. 119a i nast. Ordynacji podatkowej.

3. 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 CD Sp. z o.o. S.K.A prawa

ochronne do znaków towarowych „EF” i „G&H”; spółka finalnie została przejęta przez AB Sp. z o.o. w ramach procesu połączenia w dniu (...) sierpnia 2016 roku;

- **AB 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 „CD” i „G&H” [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 IJ (dalej: **Osoba fizyczna**), prowadzącego działalność gospodarczą pod firmą AB IJ (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: AB S.K.A. oraz jej komplementariusza – AB Sp. z o.o., NIP: (...), KRS: (...),
 6. 2019 – amortyzacja Znaków towarowych przez Podatnika.
4. 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: 2010-2019 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, poczynwszy od 2016 roku, w tym także w 2019 roku, do powtórnej amortyzacji w pełni umorzonych znaków towarowych, które zostały przez niego wytworzone.
5. W początkowej fazie swojej działalności, Podatnik funkcjonował w formie jednoosobowej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością pod firmą AB IJ 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.
6. Analogicznie jak w wypadku wcześniejszej opinii rady PUO dotyczącej tego samego podatnika za rok 2018 (uchwała nr 2/2025 z dnia 3 marca 2025 r.; analogiczny problem rozważano też w innych opiniach Rady PUO: uchwała nr 5/2025 z 5 września 2025 r.) stwierdzono, że dla kwestii wydania przez Radę PUO opinii kluczowe znaczenie miało swoiste „zagadnienie wstępne” dotyczące tego, czy w analizowanej sprawie może zostać wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej, gdy powstała po stronie Spółki korzyść podatkowa pozostaje wprost w sprzeczności z treścią art. 16 ust.

1 pkt 64a ustawy CIT. 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 współnikiem, 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 ustawy CIT 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**”).

II. Właściwość Rady PUO

8. Podatnik wniosł do Szefa KAS odwołanie od Decyzji wydanej w pierwszej instancji. W treści odwołania pełnomocnik Podatnika wniosł 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.

9. Decyzja została wydana i doręczona Podatnikowi w 2025 r. Przedmiotem Decyzji jest określenie wysokości zobowiązania podatkowego Podatnika w podatku dochodowym od osób prawnych za rok 2019. Do końca 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**”). 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 nowelizującej GAAR.

10. 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 2019 r., a więc już w okresie obowiązywania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania i to w brzmieniu nadanym ustawą nowelizującą GAAR. Kwestie intertemporalne nie są zatem przedmiotem rozważań Rady PUO.

11. 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. 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 akt sprawy.

III Amortyzacja znaków towarowych

12. Jako kluczowe dla treści opinii, w ocenie Rady PUO, wydaje się w pierwszej kolejności ustalenie znaczenia wynikającego z ustawy CIT ograniczenia możliwości zaliczania spornych odpisów amortyzacyjnych za rok 2019 do kosztów uzyskania przychodów. Pojawiają się tu dwa pytania:

- a) czy art. 16 ust. 1 pkt 64a ustawy CIT 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.

13. Z uwagi na to, że analizowane transakcje wykraczają poza ramy czasowe prowadzonego przez Szefa KAS postępowania dotyczącego zastosowania GAAR 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, 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.

14. 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.

15. Zgodnie z cytowanym wyżej art. 16 ust. 1 pkt 64a ustawy CIT 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 ustawy CIT oraz przepisów art. 93 i nast. Ordynacji podatkowej.

16. Co do kwestii zastosowania powyższego przepisu na tle tożsamego stanu faktycznego Rada PUO wypowiedziała się już w uchwale nr 2/2025 z dnia 3 marca 2025 r.). Swoje stanowisko Rada PUO w niniejszej uchwale podtrzymuje. Warto zaznaczyć, że w toku postępowania zmierzającego do wydania opinii z 3 marca 2025 r. zapoznano się ze stanowiskiem podatnika oraz Szefa KAS, wyrażonym zarówno na piśmie jak i podczas spotkania w siedzibie Rady – podatnik i szef KAS brali udział w posiedzeniu Rady. Nie pojawiły się od tego czasu żadne nowe okoliczności, które wpływałyby na stanowisko Rady.

17. Wskazać tu trzeba, 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.

18. Podatnik, chcąc przekonać do swojego stanowiska, wskazuje w odwołaniu od decyzji na istnienie następstwa podatkowego i 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. 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.

19. 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 „pojawiają się” za jakiś czas, wskutek kolejnych operacji.

20. Rada PUO, uznając, że regulacja cywilnoprawna nie znajdzie zastosowania w kontekście problematyki podatkowej, rozważyła hipotetycznie istnienie następstwa prawnego opartego o Ordynację podatkową. 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 ustawy CIT. W efekcie, wykładnia językowa przepisu jest jasna: w art. 16 ust. 1 pkt 64a ustawy CIT chodzi o tego samego podatnika, który musi i zbyć i nabyć ten sam Znak towarowy.

21. Sięgnięcie tu po inne metody wykładni nie ma uzasadnienia. Przepis art. 16 ust. 1 pkt 64a ustawy CIT 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. To, że akurat w tym wypadku rozszerzająca wykładnia przepisu byłaby korzystna dla podatnika, nie może prowadzić do odmiennych wniosków.

22. 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.

23. 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.

24. 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.

25. 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 ustawy CIT znajdzie w sprawie zastosowanie, należy ocenić, że uniemożliwiłoby to zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej także w wypadku stosowania tej regulacji za rok 2019, gdy ma zastosowanie przepis art. 199gb Ordynacji podatkowej.

26. Dokonanie amortyzacji z naruszeniem przepisu art. 16 ust 1 pkt 64a Ustawy o CIT powodowało niezgodne z prawem wykazanie kwot dochodu i wynikające z tego zadeklarowanie nieprawidłowej wysokości podatku. Powinno to być korygowane w drodze decyzji z zastosowaniem naruszonych przepisów, poprzez określenie wysokości zobowiązania podatkowego w decyzji.

27. Zgodnie z przepisem art. 3 pkt 18 Ordynacji podatkowej pod pojęciem korzyści podatkowej rozumie się:

- a) niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości,
- b) powstanie lub zawyżenie straty podatkowej,
- c) powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo zawyżenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku,
- d) brak obowiązku pobrania podatku przez płatnika, jeżeli wynika on z okoliczności wskazanych w lit. a;

28. W przedmiotowej sprawie nie doszłoby (gdyby oczywiście znajdował zastosowanie powyższy przepis ustawy CIT) do powstania korzyści podatkowej, tak jak zdefiniowano ją w przepisach Ordynacji podatkowej. Zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa w wysokości wynikającej z obowiązujących przepisów. Nieprawidłowe rozliczenie kosztów uzyskania przychodów (zaliczenie w KUP wydatków wykluczonych z takich kosztów) nie wpływa ani na powstanie zobowiązania podatkowego ani na jego wysokość. W tym wypadku mamy do czynienia z nieprawidłowym wykazaniem w deklaracji wysokości dochodu, a w konsekwencji także kwoty podatku i zapłatą podatku zgodnie ze złożoną deklaracją. To spowodowało powstanie zaległości podatkowej. Jednak nie doszło w szczególności do obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, bo to nie wynika z deklaracji. Deklaracja jest bowiem wyłącznie zeznaniem o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) i należnego podatku dochodowego i nie kształtuje wysokości zobowiązania podatkowego. Kwota dochodu i podatku powinny zostać, jako objęte domniemaniem prawdziwości deklaracji podatkowej, skorygowane czy to w drodze korekty deklaracji złożonej przez stronę (o ile możliwość składania korekty nie jest wyłączona) albo decyzji wymiarowej doręczonej przez organ podatkowy.

29. Możliwość zastosowania cytowanego powyżej przepisu art. 16 ust. 1 pkt 64a ustawy CIT prowadziłaby więc do wniosku o niemożności zastosowania GAAR. Szersze uzasadnienie stanowiska

Rady znajduje się m. in. w uchwale nr 5/2025 z 5 września 2025 r., która dotyczy analogicznego problemu, ale dotyczącego sytuacji, gdy przepis ustawy podatkowej, zdaniem Rady PUO, znajdzie zastosowanie i uniemożliwi tym samym zastosowanie GAAR, co w niniejszej sprawie nie ma miejsca.

IV. Przesłanki zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej

30. 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.

31. Przyjmując jednak tezę o braku naruszenia regulacji ustawy CIT ze względu na wskazany wyżej brak tożsamości podmiotowej, o którym mowa w art. 16 ust. 1 pkt 64a ustawy CIT, 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

32. Przechodząc do oceny spełnienia przesłanek art. 119a Ordynacji podatkowej, Rada zasadniczo uznaje, że argumentacja Szefa KAS zawarta w decyzji podatkowej i wniosku o wydanie opinii. Argumentacja Szefa KAS jest w pełni logiczna i spójna. Decyzja pierwszoinstancyjna jasno wykazuje, że zaprezentowane powyżej skomplikowane operacje gospodarcze w istocie nie służyły niczemu innemu niż zmniejszenie obciążeń podatkowych.

33. Rada nie ma wątpliwości, że Szef KAS prawidłowo wskazał zespół czynności, który „spina” doprowadzenie do ponownej amortyzacji znaków towarowych.

34. 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” (s. (...) Decyzji).

35. 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 Szeferowi 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 urynkwionej (według wartości rynkowej z dnia nabycia na podstawie umowy sprzedaży) wartości początkowej (...)” Znaków towarowych.

36. W efekcie, przejęcie 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 CIT. W wyniku łączenia się spółek, o którym mowa w art. 492 § 1 pkt 1 kodeksu spółek handlowych, 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 przejęcie związany jest z sukcesją podatkową to spółka przejmująca wstępuje, co do zasady, we wszystkie prawa i obowiązki spółki przejmowanej, przewidziane w przepisach prawa podatkowego. Zgodnie z art. 16g ust. 9 ustawy CIT, w razie przekształcenia formy prawnej, podziału albo połączenia podmiotów 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.

37. Istotą korzyści podatkowej jest to, że z treści ustawy CIT 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”.

38. 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.”

39. Konkludując przepisami, z których celem byłoby sprzeczne działanie podatnika były przepisy art. 16h ust. 3 i art. 16g ust. 9 ustawa CIT, które wprowadzają zasadę kontynuacji amortyzacji. W istocie dochodzi wskutek działań podjętych przez Podatnika na przestrzeni wielu lat do ponownej amortyzacji tych samych znaków towarowych. W sensie gospodarczym znaki towarowe w istocie wróciły do tego samego podatnika. Co oczywiście nie oznacza powrotu w sensie prawnym.

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

41. Rada PUO nie widzi rozsądnego gospodarczo uzasadnienia dla „wstawienia” Spółki 2 innego niż uzyskanie korzyści podatkowej. 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 potencjalnie sens ekonomiczny. Była to decyzja biznesowa podatnika, której nie można z założenia negocjować. 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.

42. W efekcie należy co do istoty zgodzić się ze stanowiskiem Szefa KAS. Drobne różnice co do sposobu wykładni przepisów oraz argumentacji nie zmieniają tego wniosku.