

Uchwała nr 7/2025
Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania
z dnia 8 października 2025 r.

w sprawie wniosku Szefa Krajowej Administracji Skarbowej [dalej: **Szef KAS**] z dnia (...) lipca 2025 r. (data wpływu: (...) lipca 2025 r.) (...) [dalej: **Wniosek**], działającego na podstawie art. 119h § 2 i 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 2383 ze zm.) [dalej: **Ordynacja podatkowa**], o wyrażenie opinii w przedmiocie zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej, w odniesieniu do zespołu czynności, którego przebieg ustalono w toku postępowania podatkowego w sprawie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2020 r. prowadzonego wobec Pana BD (dalej „**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:

zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej, w odniesieniu do zespołu czynności, którego przebieg ustalono w toku postępowania podatkowego, w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2020 r. prowadzonego wobec Podatnika jest zasadne

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

Podejmując uchwałę Rada PUO uwzględniła następujące okoliczności.

I. Dotychczasowy przebieg postępowania i stan prawny

1. W dniu (...) maja 2025 r. Dyrektor KAS wydał decyzję o symbolu (...) określającą podatnikowi wysokość zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za rok podatkowy 2020 w kwocie XXX.XXX zł oraz ustalającą dodatkowe zobowiązanie podatkowe w kwocie XX.XXX zł. („**Decyzja 2020**”). Podstawą prawną wydanej Decyzji 2020 był m.in. art. 199a § 1- 3 Ordynacji podatkowej oraz art. 8 ust. 1 i 2, art. 9 ust. 1 i 2 art. 10 ust. 1 pkt 3 art. 11 ust. 1 art. 14 ust. 1 art. 22 ust. 1 i 8 art. 22 b ust. 1 i 6 art. 22g ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej „**ustawa PIT**”).
2. Podatnik był podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą i uzyskującym z tego źródła dochody podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. U podstaw faktycznych Decyzji 2020 leżały czynności transferu praw ochronnych do znaków towarowych „ABC”, „A-B”, „A-B-C” (dalej: „**znaki towarowe**”) między podatnikiem, jego małżonką oraz związanymi z nimi spółkami handlowymi, jak również umowy dotyczące prawa do korzystania z tych znaków w prowadzonej działalności gospodarczej.
3. Chronologia zdarzeń faktycznych i prawnych mających za przedmiot znaki towarowe ustalona przez organ podatkowy przedstawiała się następująco:
 - (...) maja 2017 r. – darowanie przez Podatnika, swojej żonie, praw ochronnych do znaków towarowych, które weszły do jej majątku osobistego. Określenie wartości znaków towarowych na potrzeby darowizny dokonane zostało przez strony w oparciu o wycenę dokonana przez zewnętrznego rzeczoznawcę.

- (...) lipca 2017 r. – powstanie M.spółka z ograniczoną odpowiedzialnością (M. sp. z o.o.).
- (...) lipca 2017 r. – powstanie MC spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, w wyniku przekształcenia przedsiębiorstwa Podatnika – osoby fizycznej (MC sp. z o.o.).
- (...) lipca 2017 r. – darowanie („darowizna zwrotna”) Podatnikowi przez jego małżonkę ½ (jednej drugiej) części praw ochronnych na znaki towarowe. Dla wyceny udziału przyjęto identyczną wartość jak w przypadku darowizny z dnia (...) maja 2017 r.
- (...) sierpnia 2017 r. – wprowadzenie przez Podatnika tego udziału w prawie ochronnym do znaków towarowych do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych prowadzonej w związku z działalnością gospodarczą.
- (...) sierpnia 2017 r., zawarcie umowy licencyjnej, na mocy której Podatnik wraz z żoną udzielił MC sp. z o.o. odpłatnego prawa do korzystania ze znaków towarowych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.
- (...) stycznia 2018 r. – powstanie M. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa (M. sp. z o.o. s.k.), w wyniku przekształcenia MC sp. z o.o.
- (...) stycznia 2019 r. – zawarcie kolejnej umowy licencyjnej, na podstawie której Podatnik wraz z żoną udzielił M sp. z o.o. sp.k. odpłatnego prawa do korzystania ze znaków towarowych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

4. Wydając Decyzję 2020 z zastosowaniem art. 119a i nast. Ordynacji podatkowej, Szef KAS doszedł do wniosku, że wskazanym czynnościom nie towarzyszył żaden inny istotny cel oprócz chęci osiągnięcia przez Podatnika korzyści podatkowej. W ocenie Szefa KAS, czynnością odpowiednią, która nie prowadziłaby do „chwilowej” utraty przez Podatnika pełni praw do znaków towarowych, wymagającej późniejszego ich częściowego zwrotu, a jednocześnie dającą ten sam efekt, czyli przekazanie małżonce ½ udziału w prawach do znaków towarowych byłoby dokonanie przez Podatnika na rzecz żony darowizny, polegającej na przekazaniu jedynie połowy własności tych znaków, przy zachowaniu drugiej połowy dla siebie. W takich okolicznościach, ustalając wynik podatkowy za 2020 rok, Podatnik nie byłby uprawniony do wykazania w kosztach podatkowych odpisów amortyzacyjnych od praw ochronnych na znaki towarowe, które sam wytworzył.

5. Stan prawny, w zakresie dotyczącym opiniowanej sprawy, przedstawiał się następująco. Zgodnie z treścią art. 2 ust. 1 pkt. 3 ustawy PIT nie stosuje się jej przepisów do przychodów podlegających przepisom ustawy o podatku od spadków i darowizn („ustawa PSiD”), co oznacza, że zawarcie w 2017 roku umów darowizny między Podatnikiem a małżonką mających za przedmiot znaki towarowe (oraz ich udział przy darowiznie zwrotnej) nie podlegało opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Na mocy art. 1 ust. 1 pkt 2 ustawy PSiD, podatnikowi temu podlega nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, tytułem darowizny. Jednocześnie jednak na mocy art. 4a ustawy PSiD ustawodawca – przy spełnianiu wskazanych warunków formalnych – zwolnił z opodatkowania darowizny między członkami najbliższej rodziny, w tym małżonków. Transfer znaków towarowych (oraz ich udziału) między Podatnikiem i małżonką nie podlegał zatem także opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn.

6. W zakresie kosztów uzyskania przychodów wskazać należy, że przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych jest zasadniczo dochód realny, faktycznie uzyskiwany przez podatnika tego podatku, chyba że ustawodawca dopuszcza, często pod nazwą podatku dochodowego, opodatkowanie innych wartości: przychodu, dochodu niezrealizowanego, wydatków, etc. Dochód, definiowany powszechnie w doktrynie i orzecznictwie jako przysporzenie majątkowe o charakter trwałym, definitywnym uzyskane w określonym przedziale czasowym, ustalany jest poprzez pomniejszenie uzyskanych przychodów o koszty ich uzyskania. Koszty uzyskania przychodów są konstrukcyjnym elementem podatku dochodowego, służą ustaleniu podstawy opodatkowania. Na mocy art. 22 ust. 1 ustawy PIT, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 ust. 1. Uwzględnienie przez podatnika poniesionego wydatku jako kosztu nie jest zatem przywilejem podatnika, szczególnym uprawnieniem czy odstępstwem od obowiązujących reguł opodatkowania. Przeciwnie, jest realizacją ustawowego przyjęcia dochodu jako przedmiotu opodatkowania. Właściwe rozpoznanie, ustalenie i uwzględnienie kosztu jest narzędziem służącym podstawowemu celowi ustaw o podatkach dochodowych tj. opodatkowania uzyskanego przez podatnika dochodu.

7. W treści art. 23 ust. 1 ustawy PIT, ustawodawca wskazał wydatki, które mimo spełnienia przesłanek celowościowych wynikających z treści art. 22 ust. 1 ustawy PIT, pozbawione zostały przymiotu uznawania ich za koszt podatkowy. Lista wydatków nie uznawanych za koszt uzyskania przychodu zawiera kilkadziesiąt pozycji. Obejmują one wydatki, które w ocenie ustawodawcy nie zasługują definitywnie na ich rozpoznanie jako kosztu, ze względu na: okoliczności poniesienia (głównie kary, sankcje, należności z tytułu nieterminowego, wadliwego lub niewłaściwego postępowania podatnika), związek z potencjalnym przychodem mogącym zostać uzyskanym w innych, przyszłych okresach rozliczeniowych (np. wydatki na nabycie papierów wartościowych, udziałów etc.) czy wydatki związane z nabyciem rzeczy lub praw służących podatnikowi w jego działalności przez kilka lat podatkowych (kosztem stają się dopiero prawidłowo dokonywane odpisy amortyzacyjne). Co istotne, w dalszych rozważaniach należy pamiętać, że normy zawarte w art. 23 ustawy PIT są przepisami o charakterze wyjątkowym, nie można ich interpretować w sposób rozszerzający czy to poprzez wnioskowanie z przeciwnieństwa, z analogii, *argumentum a maiori da minus*, etc.

8. Zgodnie z treścią art. 22 ust. 8 ustawy PIT, kosztem uzyskania przychodów są odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne) dokonywane wyłącznie zgodnie z art. 22a-22o, z uwzględnieniem art. 23 tej ustawy. Na mocy art. 22b ust. 1 pkt 6 amortyzacji podlegają, nabyte od innego podmiotu, nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania: prawa określone w ustawie z dnia 30 czerwca 2000 r. - Prawo własności przemysłowej, o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane przez niego do używania na podstawie umowy licencyjnej (sublicencji), umowy najmu, dzierżawy lub umowy określonej w art. 23a pkt 1 ustawy PIT (określane w ustawie wartościami niematerialnymi i prawnymi).

10. Podstawą dokonywanych odpisów amortyzacyjnych jest wartość początkowa wartości niematerialnych i prawnych. W przypadku wartości niematerialnych i prawnych nabytych w drodze darowizny lub w inny nieodpłatny sposób wartością początkową jest wartość rynkową z dnia nabycia, chyba że umowa darowizny albo umowa o nieodpłatnym przekazaniu określa tę wartość w niższej wysokości (art. 22g ust. 1 pkt 3 ustawy PIT).

11. Ustawą 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, z 2018 r. poz. 2159) z mocą od dnia 1 stycznia 2018 r. do art. 23 ust. 1 ustawy PIT dodano pkt 45a lit a) stanowiący, że nie uważa się za koszty uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych nieodpłatnie, z wyjątkiem nabytych w drodze spadku, jeżeli:

- nabycie to nie stanowi przychodu z tytułu nieodpłatnego otrzymania rzeczy lub praw, lub
- dochód z tego tytułu jest zwolniony od podatku dochodowego, lub
- nabycie to korzysta ze zwolnienia od podatku od spadków i darowizn, lub
- nabycie to stanowi dochód, od którego na podstawie odrębnych przepisów zaniechano poboru.

Jednocześnie zgodnie z art. 23 ust. 9 ustawy PIT, przepisu ust. 1 pkt 45a lit. a) nie stosuje się do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, nabytych w drodze darowizny, jeżeli darczyńca dokonywał odpisów amortyzacyjnych od tych składników. W tym przypadku stosuje się odpowiednio przepisy art. 22g ust. 12 oraz art. 22h ust. 3 i nie stosuje się przepisu art. 22g ust. 15, co oznacza nakaz kontynuacji zasad amortyzacji dokonywanej przez poprzedniego właściciela

12. Wskazany art. 23 ust. 1 pkt 45a ustawy PIT wszedł w życie z dniem 1 stycznia 2018 r., co oznacza, że od tego dnia obowiązuje stan prawny, w którym ustawowo wyłączona jest możliwość ujmowania w kosztach podatkowych wartości początkowej znaku towarowego otrzymanego w darowiźnie od najbliższych członków rodziny. Jednocześnie jednak pojawił się problem kontynuacji amortyzacji wartości nie w pełni zamortyzowanych przez podatnika w dniu 1 stycznia 2018 r. tj. wejścia w życie wskazanego pkt 45 lit. a). Kwestia ta stała się także przedmiotem licznych orzeczeń sądów administracyjnych, a także przedmiotem rozważań Trybunału Konstytucyjnego, który stwierdził, że art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób w związku z art. 4 pkt 1 ustawy z dnia 15 czerwca 2018 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 2018 r. poz. 1291, ze zm.) w zakresie, w jakim pozbawia możliwości uznania za koszty uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych nieodpłatnie w drodze darowizny, zwolnionej od podatku od spadków i darowizn, których amortyzację rozpoczęto i nie zakończono przed 1 stycznia 2018 r., jest niezgodny z wywodzoną z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej zasadą ochrony interesów w toku (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 listopada 2024 r. sygn. P

11/24). Pogląd ten powszechnie akceptuje sądownictwo administracyjne (np. wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2025 r. sygn. II FSK 663/22, wyrok WSA w Poznaniu z dnia 11 lutego 2025 r. I SA/Po 299/24).

13. Uznać zatem należy, że, podatnik będący osobą fizyczną prowadzący działalność gospodarczą otrzymujący w drodze darowizny wartości niematerialne i prawne przed dniem 1 stycznia 2018 r., mógł, po tym dniu, kontynuować dokonywanie odpisów amortyzacyjnych (na warunkach wskazanych w ustawie) Uznawanie takich odpisów za koszt uzyskania przychodu nie stanowi zatem naruszenia normy zawartej w treści art. 22 ust. 8 oraz art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a) ustawy PIT.

14. W odwołaniu od Decyzji 2020, Podatnik podnosił, że przeprowadzone operacje gospodarcze były uzasadnione ekonomicznie, a fakt ten przedstawiany był konsekwentnie przez Stronę od samego początku postępowania podatkowego. Uzasadnienie ekonomiczne dotyczyło planowania spadkowego i powiązanych z tym elementów ładu korporacyjnego, związanego z utworzeniem spółki handlowej, w której uczestnikami (wspólnikami) były osoby z najbliższej rodziny. Celem podjętych czynności (prawnych i faktycznych) było określone ukształtowanie prawa przyszłych spadkobierców w zakresie zachowku i schedy spadkowej, w szczególności wpływ na kwotę potencjalnego zachowku dla współmałżonki, na którego wysokość bezpośrednio wpływać miały zarówno darowizna jak i darowizna „zwrotna”. W aktach sprawy akcentowany jest także element motywacji spółki, która korzystała ze znaków towarowych do generowania wyższego poziomu zyskowności, umożliwiającego obsługę zobowiązań z tytułu opłat licencyjnych.

15. Wyżej wskazane cele, które kierowały Podatnikiem i spółkami przy podejmowaniu działań zidentyfikowanych przez Szefa KAS zostały powtórzone przez pełnomocnika Podatnika na spotkaniu z Radą PUO w dniu 5 września 2025 r. Podatnik został zobowiązany przez Radę PUO do wskazania, w wyznaczonym terminie, celu ekonomicznego przekazania - w formie darowizny – przez Podatnika swojej małżonce, praw do znaków towarowych w całości oraz zwrotnej darowizny udziału w wysokości 1/2 w tych znakach, wskazania daty sporządzonego przez Podatnika testamentu(ów), wraz ze wskazaniem spadkobierców i ewentualnych zmian w tym zakresie; oraz informacji czy żona Podatnika została wyłączona z dziedziczenia, jeśli tak to kiedy to nastąpiło, w jakich okolicznościach i w jakim zakresie. Pismem z dnia 30 września 2025 r. (wpływ 3 października 2025 r.) pełnomocnik Podatnika odniósł się do pytań Rady PUO wskazując, że podatnik wybrał legalne rozwiązanie oparte o cywilistyczne konstrukcje prawne, w celu zaplanowania pożądanego kierunku planowania spadkowego, które miało uporządkować stosunki majątkowe wewnątrz rodziny, zminimalizować ryzyka związane z ewentualną płynnością (w przypadku zgłoszenia roszczeń o zachowek), oraz zapewnienia stosownych dochodów pasywnych za życia małżonków. Założenia te były ściśle powiązane z reorganizacją prawną działalności, a także uwzględniały system motywacyjny w przedsiębiorstwie (quasi -zarządzanie przez cele-tzw. management by objectives, gdzie ów „objectives” był skorelowany z opłatą licencyjną). Podatnik wskazał także daty sporządzenia testamentu i jego odwołania.

Przesłanki zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej

16. W myśl art. 119a § 1. Ordynacji podatkowej, czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem ustawy podatkowej lub jej przypisu, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania).

17. 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) miała miejsce czynność (warunek zaistnienia czynności),
- b) na skutek tej czynności została osiągnięta korzyść podatkowa (warunek osiągnięcia korzyści podatkowej),
- c) korzyść ta w danych okolicznościach jest sprzeczna z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu (warunek sprzeczności),
- d) osiągnięcie takiej korzyści było głównym lub jednym z głównych celów dokonania czynności (warunek celu),
- e) sposób działania podatnika był sztuczny (warunek sztuczności).

18. **Warunek zaistnienia czynności.** Ordynacja podatkowa nie precyzuje bliżej pojęcia czynności. W szczególności, nie zawęża tego pojęcia tylko do czynności czy to prawnych czy faktycznych. Przyjąć należy zatem, że termin ten obejmuje wszelką aktywność podatnika, zmierzającą do osiągnięcia celu wskazanego w Ordynacji podatkowej (tj. korzyści podatkowej). Odwołując się do treści art. 119f Ordynacji, czynność podatkowa to także zespół powiązanych ze sobą czynności, dokonanych przez te same bądź różne podmioty. Jak wskazuje się w doktrynie przepis ten pozwala kwestionować "ciągi" działań (np. dostawców, producentów, sprzedawców), gdyż właśnie na tym polega wiele schematów unikania opodatkowania (L. Etel, G. Liszewski [w:] R. Dowgier, B. Pahl, P. Pietrasz, M. Popławski, W. Stachurski, K. Teszner, L. Etel, G. Liszewski, Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk. Komentarz aktualizowany, LEX/el. 2024, art. 119(f).) Niezbędne jest jednak „powiązanie” czynności tak, aby można było uznać je za zespół. Ustawodawca nie przybliży kryterium powiązania, wskazując wszakże że nie musi mieć ono charakteru podmiotowego tj. nie muszą wszystkie wykonane być przez tylko jeden podmiot. W doktrynie jako element wiążący czynności w zespół przyjmowany jest ich nadrzędny i wspólny cel jakim jest unikanie opodatkowania. (A. Mariański (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz. Wyd. 2, Warszawa 2023 oraz, B. Dauter, A. Olesińska [w:] S. Babiarz, W. Gurba, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, B. Dauter, A. Olesińska, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XII, Warszawa 2024, art. 119(f)).

19. Z tego punktu widzenia zgodzić należy się z Szefem KAS, że zespołem czynności podlegającym ocenie w świetle art. 119a Ordynacji podatkowej są czynności związane z transferem praw ochronnych do znaków towarowych między podatnikiem, jego małżonką oraz związanymi z nimi spółkami handlowymi, jak również umowy dotyczące prawa do korzystania z tych znaków w prowadzonej działalności gospodarczej. Czynności te wskazane zostały w pkt 3 niniejszej opinii. Charakteryzuje je powiązanie przejawiające się w tym, że ich podjęcie oraz chronologia nakierowana była do doprowadzenia do sytuacji, w której Podatnik skorzysta z

możliwości ujmowania w kosztach uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od praw ochronnych na znaki towarowe oraz aktualizacje ich wartości stanowiącej podstawę odpisów amortyzacyjnych.

20. **Warunek osiągnięcia korzyści podatkowej.** 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 celu), jak i uzyskanym faktycznie efektem (warunek uzyskania korzyści, inaczej 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).

21. Korzyść podatkowa definiowana jest – od 1 dnia stycznia 2019 r. na potrzeby stosowania klauzuli w treści art. 3 pkt 18 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).

22. 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. 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 Rady PUO gdyż sprzeczne jest z podstawowymi założeniami i celami wprowadzenia tego instrumentu do systemu prawnego.

23. 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 uzyskanie przychodu, zabezpieczenie lub zachowanie jego źródła. Ustawowy warunek istnienia rzeczonożego 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.

24. Pojawia się zatem pytanie o uzasadnienie racjonalnej i systemowej potrzeby uzupełnienia tych kompleksowych regulacji dotyczących kosztu podatkowego także mechanizmami klauzuli o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania. Rozważania poświęcone temu tematowi zainicjowane zostały przez Rade PUO w uchwale nr 2/2025. W niniejszej sprawie, ze względu na różnice w stanie faktycznym i prawnym nie znajdują one jednak bezpośredniej kontynuacji.

25. Przede wszystkim, podatnik w ramach prowadzonej działalności gospodarczej ze względu na komercyjne udostępnienie znaków towarowych do wykorzystywania innemu podmiotowi gospodarczemu, wykazuje przychody związane funkcjonalnie z nabytymi znakami towarowymi i dokonywanymi odpisami amortyzacyjnymi. W związku ze wskazywanym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego i sądów administracyjnych podkreślić także należy, że w opiniowanej sprawie nie doszło także do naruszenia zakazu rozpoznawania odpisów amortyzacyjnych jako kosztu uzyskania przychodów w związku z treścią art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a) ustawy PIT. Jak wskazywała Rada PUO, ze 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. Gdyby podatnik błędnie – w świetle przesłanek art. 22 oraz art. 23 ustawy PIT rozpoznał wydatek jako koszt uzyskania przychodów, a tym samym dokonał zaniżenia 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 (A. Mariański (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz, 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 do polskiego systemu podatkowego (druk sejmowy nr 367) podkreślając, że klauzula dotyka 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. W niniejszej sprawie, ze względu na brak zdiagnozowanego naruszenia regulacji w zakresie kosztów uzyskania przychodów zgodzić należy się z organem podatkowym, że w związku z dokonywanymi odpisami amortyzacyjnymi od otrzymanych w darowiznie znaków towarowych (udziału) podatnik osiągnął korzyść podatkową w rozumieniu art. 3 pkt 18 lit. a) Ordynacji podatkowej w postaci obniżenia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2020 r.

26. **Warunek sprzeczności.** Zastosowanie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania wymaga – od 1 stycznia 2019 r. – aby, osiągnięta przez podatnika korzyść była sprzeczna z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. Do oceny, czy dana korzyść podatkowa została uzyskana w sposób sprzeczny z przedmiotem lub celem przepisu ustawy podatkowej niezbędne jest zatem odwołanie się do treści normy prawnej, która mogłaby mieć zastosowanie, gdyby nie zastosowano tej czynności. Przez okoliczności, o których mowa w tym przepisie rozumieć należy wszystko to, co towarzyszy jakiejś sytuacji lub zdarzeniu. Celem uznania odpisów amortyzacyjnych jako kosztu uzyskania przychodu jest rozłożenie w czasie wydatku poniesionego przez Podatnika na nabycie środka trwałego czy wartości niematerialnej i prawnej służących mu do prowadzenia działalności (w tym oddania do odpłatnego korzystania innemu podmiotowi), na okres odpowiadający, w założeniu, gospodarczemu przeznaczeniu nabytej rzeczy czy prawa. Nabycie zazwyczaj związane jest z określonym wydatkiem ponoszonym przez nabywcę na rzecz dotychczasowego właściciela. Kwota tego wydatku stanowi podstawę obliczenia ustalenia wysokości odpisów amortyzacyjnych. W szczególnych przypadkach, potęgowanych faktem, że odpisy amortyzacyjne są kosztem podatkowym przede wszystkim w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, nabycie takie następuje pod tytułem darmym. Dla tych, wyjątkowych w obrocie profesjonalnym sytuacjach, ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie w treści art. 22g ust. 1 pkt. 3 ustawy PIT zasady, że wartość początkową przedmiotu amortyzacji w razie nabycia w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób jest wartość rynkowa z dnia nabycia, chyba że umowa darowizny albo umowa o nieodpłatnym przekazaniu określa tę wartość w niższej wysokości. Wyposażenie podatnika w prawo uwzględnienia w kosztach nie wydatku realnego poniesionego na nabycie wartości niematerialnych i prawnych, lecz ich wartości rynkowej, jest także odstępstwem od ogólnych reguł ustalania kosztu, którą jak wskazano w pkt 11 niniejszej opinii, ustawodawca zdecydował się ograniczyć z dniem 1 stycznia 2018 r. Zważywszy na wyjątkowy charakter omawianych regulacji, będących odstępstwem od podstawowych reguł na korzyść podatników, nie można przyjąć, że ich celem było dopuszczenie do sytuacji, w której poprzez nieodpłatne transfery między najbliższymi członkami rodziny, nieznajdującymi uzasadnienia gospodarczego,

aktualizowana była wartość znaków, stanowiąca podstawę dokonywanych odpisów. W realiach sprawy, przeprowadzenie zidentyfikowanych czynności skutkowało możliwością ustalenia wartości początkowej znaku towarowego w wysokości wartości rynkowej na podstawie przepisu art. 22g ust. 1 pkt 3 ustawy PIT, a następnie zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej odpisów amortyzacyjnych od tej wartości niematerialnej i prawnej zgodnie z art. 22f ust. 1 ustawy PIT. Zgodzić należy się zatem z organem, że sprzeczne z intencją ustawodawcy jest wykreowanie sytuacji, kiedy odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej prawa ochronnego do znaków towarowych dokonuje Podatnik, który faktycznie te znaki wytworzył, następnie zbył je w drodze darowizny, aby w krótkim okresie czasu otrzymać te prawa ponownie w wyniku darowizny. Wolą ustawodawcy było bowiem wyłączenie wartości niematerialnych i prawnych wytworzonych we własnym zakresie z kręgu pozycji podlegających amortyzacji oraz zakaz dokonywania przez podmiot, który je wytworzył, odpisów amortyzacyjnych z tego tytułu (art. 22b ust. 1 pkt 6 ustawy PIT).

27. **Warunek celu.** Art. 119a Ordynacji podatkowej stanowi, że jedną z obligatoryjnych przesłanek warunkujących możliwość wydania decyzji w przedmiocie unikania opodatkowania jest dokonanie czynności, której (co najmniej) jednym z głównych celów jest osiągnięcie korzyści podatkowej. Rozwinięcie omawianej kwestii znajduje się w art. 119d Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym przy ocenie, czy osiągnięcie korzyści podatkowej było głównym lub jednym z głównych celów dokonania czynności, bierze się pod uwagę cele ekonomiczne czynności wskazane przez stronę. Z dniem 1 stycznia 2019 r. ustawodawca zmodyfikował przesłanki stosowania klauzuli generalnej w zakresie omawianej przesłanki intencji działania. Przed tym dniem zastosowanie klauzuli generalnej wymagało stwierdzenia, że osiągnięcie korzyści podatkowej było celem głównym i dominującym („przede wszystkim w celu”). Zmiana implementująca art. 6 ust. 1 dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz. U. UE L 193 z 19.7.2016 str. 1, stanowi, że przesłanka intencji jest spełniona już wtedy, kiedy osiągnięcie korzyści podatkowej jest celem głównym, ale niekoniecznie dominującym. Ustawodawca wspólnotowy i krajowy założył ponadto, że czynności może towarzyszyć kilka celów głównych, a jednym z nich może być chęć osiągnięcia korzyści podatkowej. Upraszczając przesłanka ta jest spełniona gdy możliwe jest wykazanie, że podatnik nie podjąłby określonych działań gdyby nie możliwość osiągnięcia korzyści podatkowej. A contrario przesłanka ta nie byłaby spełniona w tych przypadkach, w których podatnik nawet gdyby nie możliwość osiągnięcia korzyści podatkowej mógłby realizować tożsame działania w celu osiągnięcia określonego celu gospodarczego (M. Kondej „Dążenie do osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu jako główny lub jeden z głównych celów czynności stanowiącej unikanie opodatkowania”, [w:] D. Gajewski, A. Werner (red.), Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR). Wykładnia i stosowanie. Warszawa 2024, str. 232).

28. Analiza czynności i zachowań Podatnika oraz jego małżonki, w tym w szczególności darowizna i zwrotna darowizna znaków towarowych, utworzenie spółek handlowych z udziałem Podatnika i jego małżonki, udostępnieniem tym spółkom znaków towarowych na

podstawie umów licencyjnych wskazuje, że jednym z głównych, o ile nie podstawowym, celem operacji gospodarczych było uzyskanie korzyści podatkowej. Wskazywane przez Podatnika w toku postępowania podatkowego przyczyny podejmowanych działań takie, jak zabezpieczenie przedsiębiorstwa przed niewypłacalnością, zapewnienie sukcesji rodzinnej, zachowanie pełnej kontroli nad działalnością wpływ na poziom zachowku żony, mającej być wydziedziczonej przez męża etc., w ocenie Rady PUO nie mają charakteru dominującego czy wręcz nie zostały w wystarczającym stopniu uprawdopodobnione. Spełnienie zatem przesłanki podjęcia przez stronę czynności przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, w realiach niniejsze sprawy wydaje się nie wzbudzać kontrowersji

29. **Przesłanka sztuczności.** Zgodnie z treścią art. 119c § 1 Ordynacji podatkowej sposób działania nie jest sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami zastosowałby ten sposób działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. Do przyczyn, o których mowa w zdaniu pierwszym, nie zalicza się celu osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. Jednocześnie § 2 tego artykułu zawiera przykłady sztucznego działania. Przesłanka sztuczności wzbudza określone kontrowersje co do jej znaczenia i zakresu. Możliwe jest bowiem ujęcie działania sztucznego jako działania, które nie zostałoby zastosowane, gdyby nie towarzysząca podmiotowi chęć osiągnięcia korzyści podatkowej jak również odwołanie się do wzorca „podmiotu działającego rozsądnie”, które dodatkowo mieć może charakter szeroki (*sensu largo*) lub wąski. Rozważania na temat treści poszczególnych koncepcji sztuczności zamieszczone zostały w opinii Rady PUO nr 3/2025 r. Wskazać należy, że niezależnie od możliwych wariantów interpretacyjnych i odmiennego spojrzenia na treść tej przesłanki, w realiach niniejszej sprawy jej spełnienie wydaje się być oczywiste. Dążenie do uzyskania korzyści podatkowej determinowało działania Podatnika, a ich zakres i treść – darowizna i zwrotna darowizna - wykracza poza działania rozsądne. Odnosząc się do przejawów działania sztucznego, wymienionych w treści art. 119c § 2 Ordynacji podatkowej, wskazać należy, że zidentyfikowane przez Szefa KAS czynności odpowiadają kilku wskazanym sytuacjom przykładowo, że małżonki Podatnika w zakresie wzajemnych darowizn wypełniała znamiona działania podmiotu pośredniczącego (art. 119c § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej), którego udział pozwolił aktualizować wartość znaków towarowych oraz zneutralizować negatywną przesłankę ‘wytworzenie wartości niematerialnych i prawnych przez podatnika’, sytuacja Podatnika (w zakresie ½ udziału w prawach do znaków towarowych) jest analogiczna jak przed pierwszą darowizną (art. 119c § 2 pkt 3 Ordynacji podatkowej), gdyż efekty prawne tych darowizn częściowo się znosiły (art. 119c § 2 pkt 4 Ordynacji podatkowej).

30. Reasumując, w oparciu o przedstawiony Radzie PUO stan faktyczny na dzień wydawania opinii, wynikający zarówno z akt postępowania jak i wyjaśnień przedstawionych przez pełnomocnika Podatnika na spotkaniu z Radą PUO oraz w odpowiedzi na wezwanie, uznaje ona, że zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej, w odniesieniu do zespołu czynności, którego przebieg ustalono w toku postępowania podatkowego, w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2020 r. r., prowadzonego wobec Podatnika jest zasadne. Zgodzić należy się także z Szefem KAS, że czynnością odpowiednią, realizującą analogiczny

finalny efekt prawny tj. nieodpłatnego przeniesienia na małżonka $\frac{1}{2}$ własności znaków towarowych byłaby darowizna tej właśnie części prawa własności.