

Uchwała nr 1/2025

Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

z dnia 18 lutego 2025 r.

w sprawie wniosku Szefa Krajowej Administracji Skarbowej [dalej: **Szef KAS**] z dnia (...) października 2024 r. (data wpływu: (...) październik 2024 r.) 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 2018 r., prowadzonego wobec AC (...) Spółka Akcyjna, z siedzibą w K (...), NIP (dalej również: **Podatnik, Spółka** lub **Strona**), 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 prawnych za 2018 r., prowadzonego wobec AC Spółka Akcyjna nie jest zasadne

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 (...) sierpnia 2024 r., nr (...), (...), Szef KAS określił Stronie wysokość zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za okres od dnia 4 stycznia 2018 r. do dnia 30 listopada 2018 r. w kwocie X.XXX.XXX zł (słownie:) („**Decyzja**”). Podstawą wydania Decyzji był m.in. art. 119a § 1-3 Ordynacji podatkowej oraz art. 7 ust. 2, art. 15 ust. 1, art. 16b ust. 1 pkt 6 w zw. z art. 16g ust. 1 pkt 1, art. 16g ust. 9 w zw. z art. 16g ust. 10a, art. 16h ust. 3 w zw. z ust. 3a, art. 16 ust. 1 pkt 64a oraz art. 16 ust. 1 pkt 73 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych („**ustawa CIT**”). Przedmiotowa decyzja Szefa KAS skupia się na problematyce znaków towarowych, które w wyniku aportu przedsiębiorstwa spółki A. S.A. dokonanego w marcu 2018 r. przejęła AC S.A. i amortyzowała w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej, rozpoznając odpowiednie koszty uzyskaniach przychodów. W ocenie organu, AC S.A. amortyzowała znaki towarowe włącznie ze znakiem towarowym A., który nie mógł być i nie był amortyzowany przez A. S.A. od dnia 1.01.2018 r. w związku z art. 16 ust. 1 pkt 64a ustawy CIT.

2. Dla celów wydania Decyzji, Szef KAS zidentyfikował następujący zespół czynności, na które składały się:

- a) grudzień 2010 r. - sprzedaż prawa ochronnego do znaku towarowego A przez spółkę AD sp. z o.o. na rzecz AF, przy kontynuacji umowy udzielającej licencję na ww. znak towarowy dla A. S.A.,
- b) maj 2011 r. - sprzedaż prawa ochronnego do znaku towarowego A. przez AF na rzecz A. S.A.,
- c) wrzesień 2011 r. - wniesienie wkładów niepieniężnych w postaci znaków towarowych A, GH, IJ i KL przez spółki: A.S.A., AD sp. z o.o., ŁM sp. z o.o. i KL sp. z o.o. na rzecz spółki NO sp. z o.o. z następczym udzieleniem licencji przez NO sp. z o.o. na używanie nabytych poszczególnych znaków towarowych odpowiednio dla każdej ze spółek zbywców,
- d) październik 2011 r. - wniesienie przez NO sp. z o.o. wkładu niepieniężnego do spółki PR sp. z o.o. obejmującego prawa ochronne do znaków towarowych: A, GH, IJ i KL,
- e) grudzień 2011 r. - sprzedaż prawa ochronnego do znaku towarowego S przez AD sp. z o.o. na rzecz AF oraz udzielenie przez nabywcę licencji na korzystanie z ww. znaku towarowego dla zbywcy;
- f) maj 2012 r. – sprzedaż znaku towarowego S przez AF na rzecz T sp. z o.o.,
- g) kwiecień 2013 r. i lipiec 2013 r. - sprzedaż przez T sp. z o.o. praw ochronnych do znaku towarowego S na rzecz PR sp. z o.o.,
- h) (...) październik 2015 r. - wniesienie wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa przez PR sp. z o.o. do spółki U sp. z o.o. S.K.A. w tym praw ochronnych do znaków towarowych,
- i) (...) październik 2015 r. - przeniesienie przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55¹ k.c. w tym praw ochronnych do znaków towarowych przez U sp. z o.o. S.K.A. do spółki A. S.A. na podstawie umowy o świadczenie w miejsce wykonania, związanej z zapłatą ceny emisyjnej obligacji wyemitowanych przez A S.A.,
- j) grudzień 2015 r. - uchwała w przedmiocie połączenia A S.A. (spółka przejmująca) ze spółkami NO sp. z o.o., PR sp. z o.o., U sp. z o.o. S.K.A., W sp. z o.o. (spółki przejmowane) związana z wygaśnięciem zobowiązania A. S.A. wobec U sp. z o.o. S.K.A z tytułu wykupu obligacji,
- k) marzec 2018 r. - aport przedsiębiorstwa prowadzonego przez A S.A. wraz ze znakami towarowymi do spółki AC S.A.

Dodatkowo, samodzielną czynnością w ocenie Szefa KAS, było połączenie spółki AC S.A. ze spółkami AD sp. z o.o., KL sp. z o.o. oraz ŁM sp. z o.o. w czerwcu 2018 r., którego efektem było dokonanie przez Podatnika, jako następcy prawnego, zaliczenie w koszty uzyskania przychodów w swoim rozliczeniu z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za okres od 4.01.2018 r. do 30.11.2018 r. opłat poniesionych przez przejęte spółki za pierwszy kwartał 2018 r. z tytułu licencji znaków towarowych, co do których takie prawo im nie przysługiwało.

3. W ocenie Szefa KAS, korzyść podatkowa w rozumieniu art. 119e pkt 1 Ordynacji podatkowej uzyskana przez Podatnika w wyniku ww. zespołu czynności polegała na obniżeniu wysokości zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za okres od 4.01.2018 r. do 30.11.2018 r. w kwocie X.XXX.XXX,XX zł., poprzez zawyżenie kosztów uzyskania przychodów w wyniku dokonanych odpisów amortyzacyjnych (podatkowych) dot. znaków towarowych otrzymanych w wyniku aportu przedsiębiorstwa A. S.A.

4. Podatnik został utworzony w dniu (...) stycznia 2018 r. Jedynym jego akcjonariuszem była inna spółka akcyjna A. S.A. Kapitał zakładowy w dniu utworzenia Podatnika wynosił XXX.XXX,XX zł. W marcu 2018 roku Nadzwyczajne Walne Zgromadzenie Podatnika podwyższyło kapitał zakładowy o kwotę XXX.XXX.XXX złotych, to jest z kwoty XXX.XXX złotych do kwoty XXX.XXX.XXX złotych poprzez emisję XXX.XXX.XXX nowych akcji o wartości nominalnej 1 złoty każda i łącznej wartości nominalnej XXX.XXX.XXX złotych po łącznej cenie emisyjnej XXX.XXX.XXX.XX zł. Nowo wyemitowane akcje w podwyższonym kapitale zakładowym Spółki pokryte zostały przez dotychczasowego wspólnika spółkę A. S.A. wkładem niepieniężnym w postaci własnego przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55¹ kodeksu cywilnego, prowadzonego przez A. S.A., o wartości XXX.XXX.XXX,XX zł według stanu na dzień 31 stycznia 2018 r., ustalonej w oparciu o wycenę biegłego.

5. W skład przedsiębiorstwa, będącego przedmiotem aportu nabytego przez Podatnika, wchodziły m.in. prawa ochronne na znaki towarowe oraz prawa na zgłoszenia znaków towarowych w Urzędzie Patentowym RP: znak towarowy A. znak towarowy GH, znak towarowy KL, znak towarowy IJ, znak towarowy S. Znaki te zostały przez Podatnika w marcu 2018 r. wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Podatnik w okresie kwiecień – listopad 2018 r. dokonywał amortyzacji podatkowej rzeczonych znaków towarowych według metody amortyzacji liniowej. Podstawą dokonywanych odpisów była wartość początkowa znaków towarowych ustalona w oparciu o wartość z zestawienia obrotów i sald wspólnika wnoszącego aport (czyli A. S.A.), sporządzonych na dzień aportu z uwzględnieniem korekty dotychczasowego umorzenia. Okres amortyzacji podatkowej ustalony został przez Podatnika na XX miesięcy, zaś kwota miesięczna amortyzacji podatkowej wynosiła XXX.XXX,XX zł. W rocznym, skorygowanym zeznaniu podatkowym za okres 4 styczeń 2018 r. – 30 listopad 2018 r. Spółka zadeklarowała podatek dochodowy od osób prawnych w wysokości XX.XXX zł. Spółka uwzględniła w kosztach uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne od praw ochronnych do znaków towarowych A. , GH, KL, S oraz IJ w łącznej kwocie X.XXX.XXX, XX zł.

6. Spółka A. S.A. będąca jedynym wspólnikiem Podatnika i dokonująca w marcu 2018 r. wniesienia doń wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa, w skład którego wchodziły znaki towarowe, stała się uprzednio ich właścicielem na skutek szeregu transakcji wewnątrzgrupowych datowanych już od 2010 r., przy czym w stosunku do niektórych znaków była ich właścicielem więcej

niż jeden raz (znak A). W odniesieniu do znaków towarowych A, GH, IJ oraz KL w 2011 r. zostały one wniesione przez ich właścicieli poprzez wkłady niepieniężne do spółki NO sp. z o.o. Podmiot ten utworzony został w 2011 r. w celu zarządzania wartościami niematerialnymi. W związku z realizacją aportu NO sp. z o.o. nabyła własność przedmiotu aportu w dniu (...) września 2011 r. Już w dniu (...) października NO sp. z o.o. wniosła swoje przedsiębiorstwo tytułem wkładu niepieniężnego do spółki PR sp. z o.o. W skład wniesionego przedsiębiorstwa wchodziły znaki towarowe A, GH, IJ oraz KL. Dodatkowo spółka PR sp. z o.o. w 2013 r. nabyła prawo do znaku towarowego S.

7. Pod koniec 2015 r. spółka PR sp. z o.o. wniosła swoje przedsiębiorstwo tytułem wkładu niepieniężnego do U Sp. z o.o. S.K.A. (uchwała nr (...)/2015 z dnia (...) października 2015 r. Przedsiębiorstwo obejmowało m.in. znaki towarowe A., GH, IJ, KL oraz S.

8. W dniu (...) października 2015 r. zarząd A. S.A. podjął uchwałę w sprawie emisji obligacji serii X o łącznej wartości XXX.XXX.XXX zł. W dniu (...) października 2015 r. A. S.A. przyjęła formularz propozycji nabycia obligacji serii X spółki A. SA o łącznej cenie emisyjnej XXX.XXX.XXX zł. złożonej przez U sp. z o.o. S.K.A. W dniu (...) października 2015 r. została zawarta umowa o świadczenie w miejsce wykonania zawarta pomiędzy U sp. z o.o. S.K.A. (Zbywca), a A. S.A. (Nabywca), na podstawie której w celu zwolnienia się z zobowiązania Zbywcy względem Nabywcy do przeniesienia na Nabywcę kwoty XXX.XXX.XXX,XX złotych tytułem zapłaty ceny emisyjnej obligacji, Zbywca przeniósł na rzecz Nabywcy przedsiębiorstwo, a Nabywca przedmiotowe przedsiębiorstwo przyjął i zwolnił Zbywcę z zobowiązania Zbywcy względem Nabywcy do zapłaty ceny emisyjnej obligacji w wysokości XXX.XXX.XXX,XX złotych. W skład przedsiębiorstwa wchodziły znaki towarowe A., GH, IJ, KL oraz S. W skład aktywów przenoszonego przedsiębiorstwa weszły zatem te same składniki, co w zawartej 5 dni wcześniej umowie przeniesienia przedsiębiorstwa pomiędzy spółkami PR sp. z o.o. i U sp. z o.o. S.K.A.

9. A. S.A. wprowadziła w dniu (...) listopada 2015 r. do ewidencji wartości niematerialnych i prawnych znaki towarowe KL, S, IJ, GH oraz A. i rozpoczęła ich podatkową amortyzację od grudnia 2015 r. wg stawki 16,66 % w skali roku od wartości początkowej. Amortyzacja podatkowa ww. znaków towarowych dokonywana była do miesiąca marca 2018 r. W związku z wniesieniem przedsiębiorstwa spółki A. S.A. jako wkładu niepieniężnego i przejściem wchodzących w jego skład znaków towarowych na rzecz Podatnika, ich amortyzacja kontynuowana była przez Podatnika. Jak wynika ze sprawozdania finansowego A. S.A. za 2018 r. podmiot ten zaliczył do kosztów podatkowych amortyzację podatkową znaków towarowych w wysokości X.XXX.XXX,XX zł.

10. Kwota amortyzacji podatkowej w wysokości X.XXX.XXX,XX zł zaliczona do kosztów podatkowych zawarta w sprawozdaniu finansowym A. S.A. za 2018 r. nie była zgodna z kwotą amortyzacji podatkowej wynikającą z tabeli amortyzacyjnej znaków towarowych przedstawionej przez A. S.A. pismem z (...) października 2022 r., według której amortyzacja podatkowa wynosiła

X.XXX.XXX,XX zł. Zgodnie z wyjaśnieniami A. S.A., różnica w kwocie amortyzacji podatkowej między tabelą amortyzacyjną a sprawozdaniem finansowym wynikała z faktu, że pierwotnie przedstawiona tabela amortyzacyjna zawierała ciągnioną amortyzację podatkową wszystkich znaków towarowych amortyzowanych przed 1 stycznia 2018 roku. Z dniem 1 stycznia 2018 roku wskutek zmiany przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych spółka A. S.A. wyłączyła z amortyzacji podatkowej znak towarowy A i S.

11. Równolegle do transakcji obejmujących przeniesienie między spółkami własności znaków towarowych, czy to poprzez wkłady niepieniężne, sprzedaż, czy świadczenie w miejsce wypełnienia, w ramach grupy odbywały się transakcje restrukturyzacyjne tj. połączenia ww. spółek kapitałowych, które zaangażowane były w obrót znakami towarowymi. Przykładowo wskazać można połączenie spółki A. S.A. oraz U sp. z o.o. S.K.A w wyniku czego, na skutek konfuzji, doszło do wygaśnięcia zobowiązań A S.A. (emitenta) wobec spółki U sp. z o.o. S.K.A (obligatariusz) z tytułu wykupu obligacji.

12. A S.A. była adresatem decyzji Szefa KAS z dnia (...) września 2023 r. o symbolu (...) określającej wysokość zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2017 rok w kwocie X.XXX.XXX zł (słownie: (...)). Wskazana decyzja wydana została na podstawie art. 119a § 1-3 Ordynacji podatkowej oraz art. 7 ust. 2, art. 15 ust. 1 oraz art. 16b ust. 1 pkt 6 ustawy CIT. Zdaniem Szefa KAS, w efekcie dokonania zdefiniowanego w decyzji zespołu czynności, A. S.A. uzyskała korzyść podatkową sprzeczną z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, a konkretnie z przedmiotem i celem art. 7 ust. 2, art. 15 ust. 1, art. 16b ust. 1 pkt 6 w zw. art. 16g ust. 1 pkt 1 ustawy CIT. W ocenie Szefa KAS w sprawie A. S.A., w wyniku dokonanego zespołu czynności, Strona doprowadziła do podwyższenia kosztów uzyskania przychodów poniesionych w związku z amortyzacją znaków towarowych w 2017 r. Odczytując intencję ustawodawcy zawartą w art. 15 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy CIT, organ doszedł do wniosku, że celem działania Strony dążącej do zwiększenia kosztów uzyskania przychodów nie było – zgodnie z tą intencją – osiągnięcie przychodów, lub zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów, lecz obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych. W konsekwencji, uznano że zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów przez A. S.A. odpisów amortyzacyjnych z tytułu używania znaków towarowych – w wysokości wynikającej z zastosowanego zespołu czynności – było sprzeczne z celem i przedmiotem art. 7 ust. 2 i art. 15 ust. 1 ustawy CIT. Szef KAS ocenił, biorąc pod uwagę wskazany przez A. S.A. cel gospodarczy w postaci skupienia praw ochronnych do znaków towarowych w jednym podmiocie A. S.A., iż jako czynność odpowiednią należy przyjąć, że konsolidacja znaków towarowych powinna zostać dokonana od razu bezpośrednio w A. S.A. - z pominięciem szeregu transakcji, skutkujących przenoszeniem praw ochronnych do tych znaków towarowych, przeprowadzanych w latach 2011 - 2015 r. przez A. S.A oraz spółki powiązane.

13. Dla celów wydania decyzji adresowanej do spółki A. S.A. zidentyfikowano identyczny zespół czynności jak w przypadku Decyzji (poza pkt. 2k). Drobne nieścisłości w szczegółowych danych powoływanych w obu decyzjach uznać należy za pomyłki pisarskie.

14. W trakcie postępowania pierwszoinstancyjnego, Podatnik wyjaśniał, że obie operacje, tj. nabycie przedsiębiorstwa w formie wkładu niepieniężnego od spółki A. S.A., jak również przejęcie przedsiębiorstw działających pod firmą AD, KL oraz ŁM były działaniami powiązanymi ze sobą, stanowiącymi istotę szeroko zakrojonego i wypracowanego na poziomie strategicznym procesu reorganizacji grupy kapitałowej A. Strona podkreślała, że decyzja o realizacji procesu wniesienia wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa do AC S.A. wynikała z dokonanych analiz dotyczących struktury Grupy Kapitałowej AC, którą oceniono, jako zbyt rozbudowaną i nieadekwatną do ówczesnych celów i wyzwań związanych z jej dalszym rozwojem oraz o tym, że za pożądane kierunki wyznaczające konieczną do przeprowadzenia reorganizację Grupy Kapitałowej AC przyjęto sukcesję biznesu, stworzenie struktury holdingowej oraz konsolidację działalności operacyjnej.

15. Z kolei, w ocenie Szefa KAS, znajdującej odzwierciedlenie w uzasadnieniu Decyzji, całokształt okoliczności faktycznych sprawy wskazuje, że gdyby nie możliwość osiągnięcia korzyści podatkowej w postaci obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych, nie byłoby potrzeby przeprowadzania czynności aportu przedsiębiorstwa prowadzonego przez A. S.A. do nowopowstałego podmiotu powiązanego, tj. AC S.A. W ocenie Szefa KAS, „potrzeba” reorganizacji Grupy Kapitałowej AC spowodowana była w głównej mierze utratą prawa do zaliczania w koszty uzyskania przychodów odpisów amortyzacji podatkowej znaku towarowego A przez spółkę A S.A. Ponadto, AC S.A. przyjmując aport przedsiębiorstwa A. S.A. dokonywała amortyzacji znaków towarowych nie stosując się do obowiązku dokonywania odpisów amortyzacyjnych, z uwzględnieniem metody amortyzacji i wysokości dokonanych odpisów przez A. S.A. (zasada kontynuacji). Szef KAS doszedł do wniosku, że zespołowi czynności nie towarzyszył inny istotny cel ekonomiczny oprócz chęci osiągnięcia korzyści podatkowej polegającej na obniżeniu zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych, poprzez zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych znaków towarowych A. oraz KL, GH, IJ oraz S.

16. Dodatkowo, w ocenie Szefa KAS, przyjęty przez Podatnika sposób działania wypełniał 4 z 5 ustawowych symptomów sztucznego sposobu działania, określonych w art. 119c § 2 pkt 1-5 Ordynacji podatkowej tj. nieuzasadnione dzielnie operacji, angażowanie podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego, elementy prowadzące do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności oraz elementy wzajemnie się znoszące lub kompensujące. Ponadto, Szef KAS ocenił, że na sztuczność sposobu działania wpływał fakt, że realizacja celów gospodarczych i ekonomicznych przedstawionych przez Stronę jako uzasadnienie m.in. dokonania aportu przedsiębiorstwa prowadzonego przez A. S.A. wraz ze znakami towarowymi do spółki AC S.A. mogła być z powodzeniem zrealizowana w oparciu o

istniejącą już spółkę A. S.A., która nie utraciła swojego bytu prawnego i funkcjonuje nadal. Planowana sukcesja biznesu i stworzenie struktury holdingowej mogło być z powodzeniem zrealizowane w oparciu o spółkę A. S.A. Podmiot ten realizując cel sukcesji biznesu oraz stworzenie struktury holdingowej - zdaniem organu - pełnić mógł rolę podmiotu holdingowego i jednocześnie nadal posiadać znaki towarowe. Znaki te spółka A. S.A. skonsolidowała niespełna 3 lata wcześniej przy okazji wykorzystując tą czynność do podniesienia ich wartości.

17. Odwołując się od Decyzji, Strona podniosła szereg argumentów odnoszących się zarówno do ustaleń faktycznych, wskazując że organ podatkowy w żaden sposób nie dowiódł, że korzyści podatkowe były dla Podatnika w analizowanym stanie faktycznym pierwszoplanowe, a cel ekonomiczny, biznesowy był mało istotny, jak i zasad stosowania regulacji art. 119a i nast. Ordynacji podatkowej, w tym rozumienia terminu korzyści podatkowej.

18. W odwołaniu od Decyzji, Strona za pośrednictwem pełnomocnika, kierując do Szefa KAS wniosek o zwrócenie się do Rady PUO o opinię, określiła szereg pytań, odpowiedzi na które w jej ocenie znaleźć winny się w treści opinii. Obejmowały one pytania:

- 1) Czy Szef KAS, prawidłowo wykazał – zgodnie art. 119f Ordynacji podatkowej – powiązania pomiędzy poszczególnymi czynnościami, które miałyby tworzyć „zespół czynności”, a których wspólnym i nadrzędnym celem miałyby być osiągnięcie korzyści podatkowej przez AC S.A. w 2018 r., i czy prawidłowym jest łączenie, w celu identyfikacji zespołu czynności, dowolnych grup zdarzeń w sposób wyraźny oddzielonych upływem czasu, na podstawie kryteriów innych niż celowościowe?
- 2) Czy Szef KAS miał prawo w Decyzji uwzględniać nieprawidłowość w rozliczaniu kosztowym nabytych znaków towarowych jeżeli sprawa ta powinna być przedmiotem postępowania podatkowego prowadzonego z uwzględnieniem art. 16h ust. 3 w związku z art. 16h ust. 3a ustawy CIT i oceniana z punktu widzenia norm wywiedzionych z ww. regulacji, nie zaś na podstawie – mających nadzwyczajny charakter – przepisów regulujących kwestie związane z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, i czy w konsekwencji Szef KAS nie naruszył art. 13 § 2 Ordynacji podatkowej?
- 3) Czy Szef KAS analizując kwestię możliwości zastosowania klauzuli z art. 119a Ordynacji podatkowej, prawidłowo porównał korzyści ekonomiczne z korzyściami podatkowymi, jakie Spółka osiągnęła i czy takie porównanie powinno się ograniczać wyłącznie do kryteriów pieniężnych?

19. W związku z otrzymaniem wniosku o wydanie opinii, Rada PUO skierowała do Szefa KAS prośbę z dnia (...) grudnia 2024 r. o udzielenie informacji i odpowiedź na pytanie czy w ocenie Szefa KAS, w efekcie dokonania przez Stronę amortyzacji znaków towarowych nabytych w ramach wkładu niepieniężnego stanowiącego przedsiębiorstwo spółki A. S.A. i uznania tych odpisów amortyzacyjnych

za koszt uzyskania przychodów, doszło do naruszenia norm zawartych w art. 16h ust. 3 i 3a w związku z art. 16g ust. 9 ustawy CIT? a także czy w wypadku akceptacji poglądu o naruszeniu wskazanych wyżej przepisów prawa materialnego, w efekcie którego Strona niezgodnie z wynikającymi z tych regulacji zasadami rozpoznała koszty uzyskania przychodów (w postaci odpisów amortyzacyjnych), w ocenie Szefa KAS Rada PUO zachowuje kompetencję do wydania opinii w zakresie stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania?

20. W odpowiedzi Szef KAS w piśmie z dnia (...) grudnia 2024 r. wskazał, że czynnością odpowiednią w niniejszej sprawie jest przyjęcie, że znaki towarowe pozostałyby w A. S.A. Skoro adekwatnym ekonomicznie działaniem, nie nacełowanym na osiągnięcie korzyści podatkowej, powinno być pozostawienie znaków towarowych A., KL, IJ, GH oraz S w A. S.A. - to AC S.A. w rzeczywistości nie amortyzowałaby znaków towarowych – tym samym nie zaliczyłaby w deklaracji CIT-8 za 2018 r. do kosztów uzyskania przychodów amortyzacji podatkowej ww. znaków towarowych. Kwestia stwierdzenia przez organ pierwszej instancji, że AC S.A. nie zastosowała się do obowiązku wynikającego z art. 16h ust. 3 w zw. z art. 16g ust. 9 ustawy o CIT, nie została w ocenie Szefa KAS doprecyzowana o stwierdzenie, że na skutek wyłączenia przez A. S.A. z amortyzacji podatkowej odpisów dot. znaków towarowych, wobec opodatkowania skutków czynności odpowiedniej, w przedmiotowej sprawie nie mogło w istocie dojść do spełnienia dyspozycji ww. przepisów, z uwagi na zaistniałą dyskontynuację amortyzacji.

21. Strona, z własnej inicjatywy przekazała Radzie PUO pismo z dnia (...) grudnia 2024 r. zawierające dodatkowe wyjaśnienia sygnalizujące m.in. problem braku możliwości aktualizacji wartości znaków towarowych w ewidencji rachunkowej a także załączając opinię „*ANALIZA WPLYWU WZROSTU WARTOŚCI AKTYWÓW TRWAŁYCH W 2015 ROKU, NA SYTUACJĘ FINANSOWĄ A.S.A. W LATACH 2016 I 2017*”. Zdaniem Podatnika, z rzeczowej opinii jednoznacznie wynika, że przeprowadzone operacje, którym organ zarzucał brak uzasadnienia ekonomicznego, doprowadziły do istotnego wzrostu wartości rynkowej spółki A. SA, mierzonej na koniec 2015 roku oraz lat 2016 i 2017. W konsekwencji, wzrósł rating spółki, uzyskała ona znaczne dodatkowe finansowanie bankowe, co doprowadziło do wzrostu wskaźnika EBITDA, a tym samym do wzrostu szacowanej rynkowo wartości spółki, mierzonej tym wskaźnikiem.

22. Rada PUO zwróciła się do Szefa KAS (pismem z dnia (...) stycznia 2025 r.) z prośbą o ustosunkowanie się do twierdzeń dotyczących celów, motywów i skutków operacji na znakach towarowych w związku z pismem Strony z dnia (...) grudnia 2024 r., i powołania się przezeń na analizę ekonomiczną dotyczącą pozytywnego wpływu na sytuację finansową A. S.A. w 2016 i 2017 r. urealnienia wartości znaków towarowych na skutek transakcji między grupowych przeprowadzonych w latach 2010-2013 i 2015. W piśmie z dnia (...) stycznia 2025 r. Szef KAS zwrócił uwagę, że transakcje przenoszące prawa ochronne do znaków towarowych pomiędzy podmiotami powiązаныmi same z siebie nie spowodowały wzrostu wartości tych aktywów w ujęciu ekonomicznym, a tym samym wartości

spółki. Stanowiły jedynie pretekst do podwyższenia wartości początkowej znaków towarowych dla celów dokonywania odpisów amortyzacyjnych przez podmiot z grupy, w którym zostały ostatecznie skonsolidowane, a zatem miały wymiar czysto ewidencyjny.

23. Rada PUO, w związku z otrzymanym pismem z dnia (...) grudnia 2024 r. skierowała do Strony pytania jakie były cele i przesłanki wyzbycia się przez A. S.A. znaków towarowych w 2018 r. na rzecz innej spółki tj. AC S.A. oraz jakie znaczenie dla podjęcia decyzji o zbyciu przedsiębiorstwa przez A. S.A. na rzecz AC S.A. miało wejście w życie nowelizacji ustawy CIT wprowadzającej z dniem 1 stycznia 2018 r. postanowienia art. 16 ust.1 pkt 64a do treści tej ustawy?

24. W piśmie z dnia (...) stycznia 2025 r. w odpowiedzi na wezwanie Rady PUO, Strona w zakresie pytania pierwszego wyjaśniła, że przeniesienie działalności operacyjnej (poprzez aport przedsiębiorstwa) do spółki AC S.A. było uwarunkowane względami gospodarczymi i wpisywało się w szerszy kontekst planowanej reorganizacji grupy spółek A. Za wiodące kierunki wyznaczające sposób przeprowadzenia reorganizacji grupy A. w 2018 roku przyjęto: stworzenie struktury holdingowej, sukcesję biznesu oraz konsolidację działalności. Stworzenie struktury holdingowej było umotywowane przede wszystkim zaplanowanym uprzednio debiutem giełdowym i rozwijaniem odrębnej działalności inwestycyjnej. Debiut giełdowy nie został dotychczas zrealizowany z uwagi na wybuch pandemii w marcu 2020 roku i jej skutki dla klimatu inwestycyjnego, otoczenia rynkowego oraz branży, w której działa (...) AC. W zakresie pytania drugiego, Strona wskazała, że z uwagi na upływ czasu trudno jest dzisiaj przesądzić, czy przepis ten był analizowany, natomiast w jej ocenie art. 16 ust. 1 pkt 64a ustawy o CIT nie mógł znaleźć zastosowania, a w konsekwencji nie powinien być być brany pod uwagę przy podejmowaniu decyzji o zbyciu przedsiębiorstwa przez A. S.A.

25. Na posiedzeniu Rady PUO w dniu (...) lutego 2025 r., na którym obecna była zarówno Strona jak i przedstawiciele Szefa KAS, Podatnik rozwinął argumentację zawartą w piśmie z dnia (...) stycznia 2025 r. odwołującą się do celów związanych z reorganizacją struktury grupy w kontekście planów wprowadzenia spółki AC S.A. na giełdę papierów wartościowych z zamiarem m.in. pozyskania środków na działalność inwestycyjną, która miała być prowadzona przez spółkę A. S.A.

26. W odpowiedzi na dodatkowe pytania Rady PUO zadane na posiedzeniu w dniu (...) lutego 2025 r., Strona za pośrednictwem ustanowionych pełnomocników w piśmie z dnia (...) lutego 2025 r. potwierdziła, że dokonanie aportu przedsiębiorstwa ze spółki A. S.A. do spółki AC S.A. w 2018 r. miało dwa zasadnicze cele biznesowe: debiut giełdowy oraz rozwijanie odrębnej działalności inwestycyjnej w tak zwane start-upy. Na potwierdzenie postawionych tez, Podatnik przedstawił w załącznikach do wskazanego pisma szereg informacji, dokumentów, wydruków z poczty elektronicznej etc. a także zawnioskował o przeprowadzenie dowodów osobowych z zeznań świadków. Strona przedstawiła także informacje na temat źródeł finansowania bieżącej działalności oraz działalności inwestycyjnej spółki A. S.A. po wniesieniu aportem przedsiębiorstwa do AC S.A., wykaz inwestycji (wraz z ich wartością

w kwocie X.XXX.XXX,XX zł.) dokonanych przez A S.A. od momentu wniesienia aportem przedsiębiorstwa do AC S.A. oraz podała ekonomiczne i biznesowe przyczyny dlaczego przedsiębiorstwo zostało wniesione aportem do AC S.A.. W ocenie Podatnika, działania podjęte w 2018 r. (których kluczowym elementem był analizowany aport) pozwoliły na zbudowanie nowej wydajniejszej struktury, o ograniczonym ryzyku. Osiągnięcie powyższego nie byłoby możliwe, gdyby zdecydowano się wykorzystać inne mechanizmy prawne.

II . Właściwość Rady PUO

27. Strona wniosła do Szefa KAS odwołanie od Decyzji wydanej w pierwszej instancji. W treści odwołania z dnia (...) września 2024 r., pełnomocnik Strony wniósł o zasięgnięcie przez Szefa KAS opinii Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania. W związku z treścią art. 119h § 2 Ordynacji podatkowej, Szef KAS zrealizował wniosek Strony i wystąpił o opinię Rady PUO co do zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej.

28. Decyzja została wydana i doręczona Stronie w 2024 r. Przedmiotem Decyzji jest określenie wysokości zobowiązania podatkowego Strony w podatku dochodowym od osób prawnych za okres od dnia 4 stycznia 2018 r. do dnia 30 listopada 2018 r. W 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.

29. Ustawodawca powiązał możliwości stosowania przepisów 119a-119f Ordynacji podatkowej z uzyskaniem korzyści podatkowej. Powszechnie 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.

30. 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. Strona 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.

III Amortyzacja znaków towarowych

31. Dla rozstrzygnięcia zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej, w ocenie Rady PUO, pod uwagę należy wziąć charakter odpisów amortyzacyjnych jako kosztu uzyskania przychodu dla celów podatku dochodowego od osób prawnych. Przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych 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. 15 ust. 1 ustawy CIT, 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. 16 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.

32. W treści art. 16 ust. 1 ustawy CIT, ustawodawca wskazał wydatki, które mimo spełnienia przesłanek wynikających z treści art. 15 ust. 1 ustawy CIT 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 (tu mieszczą się odpisy amortyzacyjne). Co istotne, w dalszych rozważaniach należy pamiętać, że normy zawarte w art. 16 ustawy CIT 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.

33. Zgodnie z treścią art. 16 ust. 1 pkt 1 lit b) ustawy CIT nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wydatków na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, w tym również wchodzących w skład nabytego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanych części. Kosztami takimi są natomiast odpisy amortyzacyjne od ww. środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, w tym znaków towarowych. Zgodnie z treścią art. 16b ust. 1 ustawy CIT, amortyzacji podlegają, z zastrzeżeniem art. 16c, 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.

34. Reasumując, odpisy amortyzacyjne wynikające z wydatków poniesionych na nabycie znaków towarowych (praw ochronnych) stanowią koszt uzyskania przychodów. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych szczegółowo reguluje zasady rozpoznawania takich kosztów (podstawę obliczania, metodę amortyzacji, wysokość, obowiązki ewidencyjne etc.). W szczególności, na uwagę zasługują postanowienia art. 16g ust. 1 pkt 4, art. 16h ust. 3 i 3a ustawy CIT odnoszące się do ustalenia podstawy odpisów amortyzacyjnych w przypadku nabycia składników majątkowych podlegających amortyzacji

w drodze wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, opierające się przede wszystkim na zasadach kontynuacji.

35. Wyłączenie z kategorii kosztów podatkowych niektórych odpisów amortyzacyjnych związanych ze znakami towarowymi nastąpiło z dniem 1 stycznia 2018 r. w związku z wejściem w życie art. 16 ust. 1 pkt 64a ustawy CIT, zgodnie z którym nie stanowią kosztów uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne 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 wspólnikiem, nabyte lub wytworzone a następnie zbyte - w części przekraczającej przychód uzyskany przez podatnika z ich uprzedniego zbycia. Wprowadzono także art. 16 ust. 1 pkt 73 ustawy CIT, zgodnie z którym nie stanowią kosztów uzyskania przychodów wszelkiego rodzaju opłaty i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7, nabytych lub wytworzonych przez podatnika lub spółkę niebędącą osobą prawną, której jest wspólnikiem, a następnie zbytych - w części przekraczającej przychód uzyskany przez podatnika z ich zbycia.

IV. Przesłanki zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej

36. 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).

37. 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.

38. 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).

39. 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).

40. Problematyka zbyt abstrakcyjnego ujęcia korzyści podatkowej zauważona została w literaturze. Jak wskazuje T. Nowak („Pojęcie korzyści podatkowej w polskich przepisach GAAR” w: Klauzula Przeciwno 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.

41. 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 uzyskanie zabezpieczenie lub zachowanie przychodu (jego źródła). Ustawowy warunek istnienia rzeczonoego 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, pozbawiony 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.

42. 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 art. 15 ust. 1 ustawy CIT. Dotyczy to także wydatków ponoszonych na rzecz czy w interesie innych podmiotów (w tym grupy spółek). Nieuzyskanie przymiotu 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.

43. Istotne jest, że ustawodawca przewidział w ustawie CIT 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 ustawy CIT - które pomimo spełnienia warunków wynikających z art. 15 ust. 1 ustawy CIT 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 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 ustawy CIT 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 w Decyzji w sprawie objętej opinią postanowienia art. 16 ust. 1 pkt 64 ustawy CIT ale chociażby regulacje w zakresie pozbawienia podatnika prawa do rozpoznania jako kosztów podatkowych odsetek od zobowiązań finansowych zaciągniętych w związku z niektórymi transakcjami.

44. 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 wynikającego z normy zawartej w art. 15 ust. 1 ustawy CIT, gdy brak tego przymiotu wynika już z braku spełnienia warunków wynikających z tego przepisu, lub wprost z art. 16 ustawy CIT. Tezę tę uzasadnia nie tylko posługiwanie się przez ustawodawcę zarówno art. 15 ust. 1 ustawy CIT jak i art. 119a Ordynacji podatkowej zwrotami niedookreślonymi (zwrot nieokreślony nie powinien „uzupełniać” czy korygować stosowania zwrotu niedookreślonego), ale także zbieżność w pewnym zakresie przesłanek wynikających z art. 15 ust. 1 ustawy CIT oraz z art. 119a Ordynacji podatkowej, tych które definiują sztuczność działania podatnika (ponoszenie ryzyka ekonomicznego lub gospodarczego przewyższającego spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, że należy uznać, że działający rozsądnie podmiot nie wybrałby tego sposobu działania).

45. Podkreślić należy, że w 2018 r. przesłanką zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania była sprzeczność korzyści podatkowej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej (koniunkcja). 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 ze 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).

46. W realiach opiniowanej sprawy, konkretnym przepisem, będącym punktem odniesienia do wykazania sprzeczności jest art. 15 ust. 1 ustawy CIT. To bowiem on stanowi podstawę uzyskania korzyści podatkowej w postaci obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego Podatnika w podatku dochodowym od osób prawnych za 2018 r. Jego konstrukcja – jak to wyżej wskazano – odnosi się także do celu działania podatnika, ma nim być osiągnięcie przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Działanie w innym celu, niezależnie od rezultatów, nie spełnia przesłanki uznania danego wydatku za koszt uzyskania przychodu. Zatem, działanie w celu uzyskania korzyści podatkowej i obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego (zwiększania straty etc) wyłącza możliwość potraktowania danego wydatku jako koszt na podstawie ustawy CIT. W tym zakresie regulacje w zakresie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR) mają charakter *superfluum*. Dublują bowiem przesłankę celu.

47. Ta konstatacja wspierana jest także analizą kolejnej przesłanki zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej tj. czynność uznaje się za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, gdy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze czynności, wskazane przez podatnika,

należy uznać za mało istotne. Skoro bowiem, jak wyżej wskazano, analizując korzyści ekonomiczne w odniesieniu do kosztów, poniesione wydatki są większe niż korzyść polegająca na obniżeniu zobowiązania podatkowego (pomijając szczególne rozwiązania, w których ustawodawca pozwoliłby multiplikować dla celów ustalenia kosztu podatkowego wysokość poniesionych wydatków; takie w niniejszej sprawie nie zachodzą) to przesłanka stosowania przepisów art. 119a Ordynacji podatkowej dotycząca mało istotnych ekonomicznych lub gospodarczych celów podjętych czynności wydaje się wątpliwa. Jeśli celem podatnika jest ponoszenie kosztów wyłącznie w celu dokonywania redukcji zobowiązań podatkowych to istnieje fundamentalna wątpliwość, czy spełnione są w ogóle przesłanki wskazane w treści art. 15 ust. ustawy CIT.

48. Potraktowanie danego wydatku jako kosztu podatkowego w rozliczeniu rocznym pomimo niespełnienia ustawowych warunków wynikających z art. 15 ust. 1 ustawy CIT 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 błędnie – w świetle przesłanek art. 15 ustawy CIT oraz art. 16 ustawy CIT np. poprzez błędnie rozpoznaną zasadę dyskontynuacji – 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 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.

49. W świetle powyższego zdecydowane wątpliwości budziłoby uznanie, że dokonane w marcu 2018 r. podwyższenie kapitału zakładowego Spółki pokryte z przez A. S.A. wkładem niepieniężnym w postaci przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55¹ kodeksu cywilnego, prowadzonego przez A. SA, w skład którego wchodziły m.in. prawa ochronne na znaki towarowe oraz prawa na zgłoszenia znaków towarowych w Urzędzie Patentowym RP: znak towarowy A, znak towarowy GH, znak towarowy KL, znak towarowy IJ, znak towarowy S było taką czynnością (elementem zespołu czynności), która aktywuje możliwość zastosowania wobec Podatnika art. 119a Ordynacji podatkowej. Niezależnie od uwag odnoszących się do art. 15 ustawy CIT, w świetle przytoczonych w treści Decyzji art. 16g ust. 1 pkt 4, art. 16h ust. 3 i 3a ustawy CIT, Spółka winna była kontynuować zasady amortyzacji rzeczonych znaków towarowych swojego poprzednika. W tym zakresie, w istocie, przepisy ustawy CIT wprowadziły swoistą zasadę sukcesji syngularnej. Jeżeli zatem poprzednik, spółka A. S.A. niepoprawnie rozpoznawała odpisy amortyzacyjne jako koszty uzyskania przychodu, wówczas kontynuowanie ich przez Podatnika również byłoby nieuprawnione. Nie mają przy tym znaczenia przyczyny naruszeń jakich dopuścił się poprzednik prawny przy zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych i instrumenty użyte do ich weryfikacji. Jeżeli wspólnik wnoszący przedsiębiorstwo nie miał prawa w całości lub części do rozpoznania kosztów w postaci odpisów amortyzacyjnych od znaków towarowych, w tym także w związku z zastosowaniem wobec niego klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, to prawa tego pozbawiona była także Spółka, która otrzymała przedsiębiorstwo tytułem wkładu niepieniężnego.

50. Naruszenie prawa podatkowego przez Podatnika poprzez nie uwzględnienie zasady/obowiązku kontynuacji sygnalizowane jest przez organ w treści samej Decyzji. Jak wynika z jej uzasadnienia AC S.A. do tego obowiązku się nie zastosowała „*Należy podkreślić, że aport Przedsiębiorstwa miał miejsce przed wydaniem Decyzji przez Szefa KAS wobec A. S.A., ale konsekwencje wynikające z tej decyzji mają odniesienie do amortyzacji podatkowej dokonywanej przez AC S.A. Z Decyzji Szefa KAS wynika, że to A. S.A. w 2018 r. mogła amortyzować już tylko znak towarowy S (w okresie od stycznia do czerwca 2018 r.). Tym samym AC S.A. nie mogła amortyzować znaków towarowych A., KL, IJ, GH oraz S. Prawo do amortyzacji tych znaków przysługiwało A. S.A. w latach wcześniejszych oraz w 2018 r. Należy zatem przyjąć, że w momencie dokonania aportu przedsiębiorstwa do AC S.A. nie mogła ona amortyzować ww. znaków towarowych. AC S.A. prawo do amortyzacji ww. znaków towarowych nie przysługiwało*” (str. 39 Decyzji).

W przypadku aportu przedsiębiorstwa A. S.A. wraz ze znakami towarowymi do AC S.A. w marcu 2018 r. nie doszło do kontynuacji naliczania odpisów amortyzacyjnych z uwzględnieniem metody i wysokości dokonanych odpisów przez zbywcę co jest sprzeczne z intencją ustawodawcy. Odczytując intencję ustawodawcy zawartą w art. 15 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy CIT, organ uznał, że celem

działania Strony dążącej do zwiększenia kosztów uzyskania przychodów nie było osiągnięcie przychodów ze źródła przychodów, lub zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów, lecz obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych. Taka konstatacja na gruncie art. 15 ust 1 ustawy CIT, wyłącza w zasadzie możliwość uznania danego wydatku za koszt podatkowy, a stosowanie regulacji w zakresie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania czyni zbędnym.

51. Naruszenie przepisów art. 15 ust. 1 ustawy CIT, zdiagnozowano także w sytuacji, w której AC S.A. w czerwcu 2018 r. połączyła się ze spółkami AD sp. z o.o., KL sp. z o.o. oraz ŁM sp. z o.o. W wyniku połączenia (metoda łączenia udziałów), księgi rachunkowe spółek AD sp. z o.o., KL sp. z o.o. oraz ŁM sp. z o.o. – jak twierdzi organ – z niepoprawnie zaliczonymi w koszty uzyskania przychodu opłatami z tytułu licencji znaków towarowych GH, KL oraz IJ zostały przeniesione do księgi rachunkowej AC S.A. Tym samym AC S.A. dokonała zaliczenia w koszty uzyskania przychodów, w swoim rozliczeniu z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za okres od dnia 4.01.2018 r. do dnia 30.11.2018 r., opłaty poniesione przez spółki AD sp. z o.o., KL sp. z o.o. oraz ŁM sp. z o.o. za pierwszy kwartał 2018 r. z tytułu licencji znaków towarowych, co do których takie prawo im nie przysługiwało.

52. 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.

53. 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.

54. 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.

55. 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.”*

56. Jak powyżej wykazano, w rozważanej sprawie nie można mówić o unikaniu opodatkowania, skoro podatnik naruszył prawo podatkowe, zaliczając do kosztów uzyskania przychodu odpisy amortyzacyjne niepodlegające takiemu zaliczeniu. Gdyby jednak działanie podatnika nawet uznać za unikanie opodatkowania (jak utrzymuje SzeF KAS), czyli uznać, że byłoby objęte przepisem art. 119a Ordynacji podatkowej (jak utrzymuje SzeF KAS), to na mocy art. 119b § 1 pkt 5 tego przepisu Ordynacji podatkowej, i tak nie można by do niego zastosować art. 119a Ordynacji podatkowej.

57. 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.”*

58. 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 polega 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.

59. 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.”

60. Stosując zatem argumentację *a fortiori*, skoro w 2018 r. nie można było stosować GAAR, gdy znajdowały zastosowanie inne instrumenty antyabuzywne (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.

61. Reasumując, 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 obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego lub wygenerował lub zwiększył stratę poprzez naruszenie przepisów materialnego prawa podatkowego tj. art. 15 ust. 1 i art. 16 ust. 1 ustawy CIT.

Kwestia ta winna być ustalona przez organy podatkowe w trakcie postępowania wymiarowego. Dotyczy to także niniejszej sprawy, w której obydwie strony wskazują na nieprawidłowości przy ustaleniu podstawy dokonywania odpisów amortyzacyjnych niektórych znaków, nie tylko w związku z regulacjami nakazującymi kontynuację zasad amortyzacji ale także samych intencji i celu poniesienia wydatku.

V. Uwagi końcowe

62. Końcowo podkreślić należy, że Rada PUO w trakcie swoich działań zajęła się także analizą sposobu działania Podatnika z punktu widzenia spełnienia przesłanek z art. 119a Ordynacji podatkowej. Z uwagi na powyżej przedstawioną argumentację związaną z niemożnością zastosowania w danym wypadku art. 119a Ordynacji podatkowej, poczynione w toku działania Rady PUO ustalenia okazały się finalnie nie być relewantne dla rozstrzygnięcia. Oczywiście w toku swych prac, Rada PUO musiała rozważyć wszelkie ewentualności, a biorąc pod uwagę relatywnie krótki ustawowy termin na wydanie opinii (dodatkowo faktycznie Rada nie dysponowała całym okresem 3 miesięcy z uwagi na to, że jej kadencja rozpoczęła się w trakcie biegun terminu na załatwienie sprawy), musiała je rozważać jednocześnie.

63. Zasadne będzie jednak zwrócenie uwagi na te ustalenia. Przede wszystkim Szef KAS jednoznacznie prezentuje odmienne niż Rada PUO stanowisko co do kwestii możliwości zastosowania GAAR w sytuacji nieprawidłowego uwzględnienia kosztów uzyskania przychodów, czemu dał wyraz w odpowiedzi w piśmie z (...) stycznia 2025 r. Istnieje zatem możliwość, że nie będąc ustawowo związany opinią Rady PUO, Szef KAS może - po odrzuceniu poglądu zawartego w opinii Rady - rozważać przesłanki zastosowania w sprawie art. 119a Ordynacji podatkowej. Poprzestanie więc przez Radę PUO w treści opinii na konkluzji, że w sprawie ze względu na naruszenia prawa materialnego, nie mogła (nawet hipotetycznie) znaleźć zastosowania regulacja GAAR, nie byłoby użyteczne dla Strony i Szefa KAS. Rada PUO tymczasem, jako niezależny organ, rozumie swoje ustawowe obowiązki jako dążenie do wszechstronnego wsparcia dla strony postępowania i organów podatkowych w działaniach zmierzających do rzetelnego wyjaśnienia sprawy i prawidłowego zastosowania przepisów prawa podatkowego. Zasadnym jest więc wskazanie na pewne okoliczności, które - zdaniem Rady PUO - Szef KAS powinien wziąć pod uwagę, nawet gdy nie zgodzi się ze stanowiskiem Rady PUO.

64. W trakcie spotkania z Podatnikiem w dniu (...) lutego 2025 r. (z udziałem pracowników KAS) oraz w wyjaśnieniach, które zostały udzielone w odpowiedzi na wezwanie Rady złożone podczas tego posiedzenia, Podatnik wskazał na nowe okoliczności, a także przekazał, nie znajdujące się w aktach, dokumenty, które mogą być istotne dla sprawy. Rada PUO stwierdziła, że argumentacja Podatnika podczas prac Rady istotnie różniła się od tej, która była prezentowana podczas postępowania poprzedzającego złożenie wniosku do Rady. Podatnik wskazał w piśmie z dnia (...) lutego 2025 r., dlaczego wybrał taki a nie inny tryb reorganizacji swej aktywności gospodarczej, uzasadniając swój

wybór m. in. planami wejścia na giełdę. Wyjaśnił on, odpowiadając na pytania członków Rady, dlaczego nie skorzystał z innych możliwości, jak np. podział przez wydzielenie. Do wyjaśnień Podatnik dołączył szereg dokumentów, które miałyby świadczyć, że jego plany wejścia na giełdę, co prawda nie zostały zrealizowane (według Podatnika z przyczyn niezależnych), ale mogły one wpływać na jego działania gospodarcze. Rada PUO, nie będąc organem podatkowym, tak jak wskazywała w pkt. 30 opinii, nie może dokonać weryfikacji prawdziwości tych nowych dokumentów i twierdzeń Podatnika. Nie rozstrzyga więc Rada PUO, co do prawdziwości tych dowodów i co do stanu faktycznego, ale wskazuje na zasadność ich wnikliwego zbadania przez Szefa KAS, gdyby nie podzielił stanowiska Rady. Rada PUO, kierując się doświadczeniem profesjonalnym swych członków, wskazuje jedynie, że argumentacja podatnika nie może być pominięta czy uznana *ex cathedra* – na obecnym etapie ustaleń faktycznych – za gołosłowną. W wypadku odrzucenia stanowiska Rady PUO, zasadne będzie więc wzięcie przez Szefa KAS pod rozwagę potrzeby weryfikacji prawdziwości twierdzeń podatnika zawartych w pismach i dokumentach przedstawionych Radzie, dokonanie oceny racjonalności gospodarczej deklarowanych planów, ich relacji z innymi celami Podatnika etc.

65. Rada PUO, oczywiście ma świadomość, że analogiczna argumentacja jak zaprezentowana przez Stronę na etapie wydawania opinii przez Radę, bywa przedstawiana przez innych podatników jako uzasadnienie swych działań, które mogłyby podlegać pod art. 119a Ordynacji podatkowej i możliwe jest, że często jest to argumentacja niewiarygodna. Ta wiedza jednak nie może być podstawą do formułowania a priori analogicznego domniemania wobec Podatnika w niniejszej sprawie. Każdy podatnik odpowiada tylko za swoje działania, a spełnienie przesłanek zastosowania GAAR musi być wykazane wobec niego indywidualnie.