



Warszawa, dnia 07 września 2025 r.

**RADA DO SPRAW
PRZECIWDZIAŁANIA UNIKANIU
OPODATKOWANIA**

Uchwała nr 5/2025

**Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania
z 5 września 2025 r.**

w sprawie wniosku Szefa Krajowej Administracji Skarbowej [dalej: **Szef KAS**] z (...) maja 2025 r. (data wpływu: (...) maja 2025 r.) (...) [dalej: **Wniosek**], działającego na podstawie art. 119h § 2 i 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (w brzmieniu obowiązującym w 2019 r., Dz. U. z 2018 r., poz. 800 ze zm.) [dalej: **Ordynacja podatkowa lub O.p.**], 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 prawnych za 2019 r. prowadzonego wobec spółki ABC sp. z o.o., NIP: (...), dalej również: **Strona lub Spółka I**), Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania [dalej: **Rada**], działając na podstawie art. 119m w zw. z art. 119s § 2 Ordynacji podatkowej, podjęła następującą uchwałę, wyrażającą opinię w sprawie przedstawionego zagadnienia prawnego, z uwzględnieniem odpowiedzi na skonkretyzowane we Wniosku pytanie:

- do opisanego we Wniosku zespołu czynności nie mają zastosowania przepisy art. 119a i nast. Ordynacji podatkowej;
- na potrzeby opinii przyjęto, że przepis art. 16 ust. 1 pkt 73 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (w brzmieniu obowiązującym w 2019 r., Dz. U. z 2018 r. poz. 1036 ze zm.) [dalej: Ustawa o CIT] ma zastosowanie w sprawie.

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

Podejmując uchwałę Rada PUO uwzględniła następujące okoliczności.

I. Stan faktyczny i dotychczasowy przebieg postępowania

1. W sprawie ustalono następujący stan faktyczny, który jest podstawą wydania niniejszej opinii Rady.
2. W działania zaangażowane były trzy podmioty, które działały pod tym samym adresem (ul. E. w H.):
 - ABC sp. z o.o., NIP: (...) (dalej: **Spółka I lub Strona**);
 - F sp. z o.o. s.k.a., NIP: (...) (dalej: **Spółka II**) – której na moment dokonania wkładu jedynym wspólnikiem był G. sp. z o.o., NIP: (...), której z kolei jedynym wspólnikiem jest Spółka I;
 - H. sp. z o.o., NIP: (...) (dalej: **Spółka III**) – której jedynym udziałowcem była Spółka I.
3. Przedmiotem działalności Spółki II było pozostałe doradztwo w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej i zarządzania. Swoją siedzibę (pomieszczenie o powierzchni 12m²) Spółka II wynajmowała od Spółki I.
4. Dnia (...) października 2014 r. Spółka I oraz Spółka II zawarły umowę wniesienia wkładu. Podpisy pod tą umową złożył Pan IJ) - zarówno w imieniu Spółki I - jako Prezes jednoosobowego Zarządu, jak również w imieniu Spółki II - jako Prezesa jednoosobowego Zarządu. W momencie zawarcia umowy jedynym akcjonariuszem Spółki II była Spółka I, której jedynym udziałowcem był Pan KL (100% udziałów). Spółka I zobowiązała się, że przeniesie na rzecz Spółki II składniki niepieniężne, zobowiązania i środki pieniężne, które stanowią zorganizowaną część przedsiębiorstwa spółki. Wartość zorganizowanej części przedsiębiorstwa została określona na kwotę XXX XXX XXX, XX zł, z czego kwota XXX XXX XXX,XX zł została ustalona zgodnie z wyceną dokonaną metodą

dochodową na podstawie raportu z wyceny sporządzonego na (...) października 2014 r. przez MN sp. z o.o., natomiast pozostała kwota XX XXX,XX zł to środki pieniężne.

5. Do składników wnoszonej do Spółki II zorganizowanej część przedsiębiorstwa Spółki I, która miała stanowić pokrycie obejmowanych przez Spółkę I akcji Spółki II należał Dział Marketingu obejmujący m. in. znaki towarowe wskazanymi poniżej (dalej: „**Znaki towarowe**”). Na ZCP składały się:
 - majątkowe prawa autorskie do oznaczenia graficznego „YYY” o wartości XXX XXX XXX, XX zł,
 - prawo do znaku towarowego słowno-graficzny „YYY” o wartości XX XXX XXX,XX zł,
 - środki transportu o wartości X XXX,XX zł wynikającej z ksiąg Spółki na (...) października 2014 r.,
 - wyposażenie (...) o wartości XX XXX,XX zł wynikającej z ksiąg Strony na (...) października 2014 r.,
 - środki pieniężne w kwocie XX XXX,XX zł,
 - wartość nieuregulowanych na dzień wniesienia zorganizowanej części przedsiębiorstwa zobowiązań w kwocie XX XXX,XX zł,
 - wartość firmy wynikająca z różnicy pomiędzy wartością zorganizowanej części przedsiębiorstwa a wartością poszczególnych składników wchodzących w skład zorganizowanej części przedsiębiorstwa w kwocie XXX XXX,XX zł.
6. Spółka III rozpoczęła działalność (...) października 2014 r. w zakresie pozostałej działalności profesjonalnej, naukowej, technicznej gdzie indziej nie sklasyfikowanej PKD (...) oraz w zakresie dzierżawy własności intelektualnej i podobnych produktów, z wyłączeniem prac chronionych prawem autorskim (...) Siedziba Spółki III mieściła się w pomieszczeniu o pow. 6m² znajdującym się w budynku w H. przy ul. E, które wynajmowała od Spółki I.
7. Spółka II dokonała następnie na rzecz Spółki III sprzedaży następujących aktywów:
 - majątkowych praw autorskich do znaku towarowego „YYY”;
 - przeniesienia majątkowych praw autorskich do oznaczenia „ZZZ”;
 - przeniesienia praw do znaku towarowego „YYY”.

Zostało to udokumentowane fakturami z dnia (...) października 2014 r. przewidującymi termin płatności do (...) stycznia 2015 r.

8. Tego samego dnia tj. (...) października 2014 r. doszło do zawarcia umowy licencyjnej, na podstawie której Spółka III udzieliła Spółce I odpłatnego prawa do korzystania w ramach prowadzonej działalności gospodarczej ze wskazanych powyżej znaków towarowych, z jednoczesnym zobowiązaniem Spółki I do emisji obligacji, obejmowanych na bieżąco przez Spółkę III.
9. Dnia (...) stycznia 2015 r. na podstawie uchwały Nadzwyczajnego Zgromadzenia Wspólników Spółki III (której wspólnikiem była Spółka I) podniesiono jej kapitał zakładowy z kwoty XX XXX,XX zł do kwoty X XXX XXX,XX zł, tworząc XX XXX nowych udziałów o wartości nominalnej XXX,XX zł każdy udział, o łącznej wartości nominalnej X XXX XXX,XX zł. Nadzwyczajne Zgromadzenie

Wspólników Spółki III (tj. Spółka I) pozbawiło dotychczasowego wspólnika, tj. Spółkę I prawa pierwszeństwa do objęcia XX XXX nowopowstałych udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym. Ponadto postanowiono, że wszystkie nowopowstałe udziały w liczbie XX XXX każdy udział, o łącznej wartości nominalnej X XXX XXX,XX zł w podwyższonym kapitale zakładowym ww. spółki, zostaną objęte i przysługiwać będą nowemu wspólnikowi, tj. Spółce II, który pokryje je w całości wkładem pieniężnym w kwocie XXX XXX XXX,XX zł, przy czym:

- kwota X XXX XXX,XX zł stanowiąca łączną wartość nominalną wszystkich nowopowstałych udziałów, zostanie przeznaczona na kapitał zakładowy spółki,
- kwota XXX XXX XXX,XX zł stanowiąca nadwyżkę ponad łączną wartość nominalną wszystkich ww. nowopowstałych udziałów, zostanie przeznaczona na kapitał zapasowy.

Po tych zmianach wspólnikami Spółki III były: Spółka II (której jednym udziałowcem pośrednio i bezpośrednio była Spółka I) oraz Spółka I posiadając odpowiednio XX,XXX% i X,XXX% udziałów.

10. Następnie Spółka III oraz Spółka II zawarły umowę potrącenia wierzytelności wynikających z wkładu pieniężnego z ceną sprzedaży.
11. Rozliczenie opłat licencyjnych netto za korzystanie ze Znaków towarowych oraz kwoty objęcia obligacji także nastąpiło na zasadzie potrącenia.
12. Na tle tego stanu faktycznego, Szef KAS stwierdził, że na skutek szeregu transakcji, zawartych między podmiotami powiązanymi po stronie Spółki doszło do powstania korzyści podatkowej, opisanej w art. 119a Ordynacji podatkowej, polegającej na zaliczaniu do kosztów podatkowych opłat licencyjnych ponoszonych na rzecz H. sp. z o.o. tytułem korzystania w ramach prowadzonej działalności gospodarczej ze Znaków XYZ.
13. W ocenie Szefa KAS istnieją przesłanki do uznania, że opisane działania stanowiły łącznie zespół czynności w rozumieniu art. 119f O.p. i spełniały ustawowe kryteria unikania opodatkowania określone w art. 119a § 1 O.p., zgodnie z którym czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania).
14. W ocenie organu w analizowanej sprawie spełnione zostały wszystkie przesłanki warunkujące zastosowaniem w sprawie art. 119a Ordynacji podatkowej, tj.:
 - opisane działania stanowiły zespół czynności w rozumieniu art. 119f Ordynacji podatkowej,
 - skutkiem realizacji zespołu czynności było osiągnięcie korzyści podatkowej, sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej,
 - czynności te zostały podjęte przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej,
 - sposób działania był sztuczny.
15. Szef KAS uznał, że w przedmiotowej sprawie **zespół czynności** w rozumieniu art. 119f § 1 O.p., który podlega ocenie możliwości zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej, obejmuje:
 - 1) (...) **października 2014 r.** zawiązanie Spółki I;

- 2) (...) **października 2014 r.** objęcie przez Spółkę I akcji Spółki II w zamian za neutralny podatkowo wkład niepieniężny (aport) w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa Spółki I, który obejmował dział Marketingu, którego kluczowym elementem składowym były Znaki towarowe;
 - 3) (...) **października 2014 r.** zbycie przez Spółkę II otrzymanych w ramach aportu Znaków **na rzecz Spółki III** – które zostało sfinansowane z wkładu pieniężnego Spółki II do spółki nabywającej Znaki towarowe (Spółka III) – i wprowadzenie ich do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych Spółki III, według wartości tych składników majątku, ustalonego na moment dokonania przez Spółkę I aportu Znaków do Spółki II oraz rozpoczęcia ich amortyzowania;
 - 4) (...) **października 2014 r.** – zawarcie umowy licencyjnej, na podstawie której Spółka III udzieliła Spółce I odpłatnie prawa do korzystania w ramach prowadzonej działalności gospodarczej ze Znaków, z jednoczesnym zobowiązaniem Spółki I do emisji obligacji, obejmowanych na bieżąco przez Spółkę III
- dalej łącznie jako: „**Czynność**” lub „**Zespół Czynności**”.
16. W trakcie postępowania prowadzonego przez Szefa KAS organ ten stwierdził istnienie wszelkich przesłanek pozytywnych i brak przesłanek negatywnych do zastosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania. W efekcie decyzją z (...) kwietnia 2024 r., nr (...) (dalej: **Decyzja**), Szef KAS uznał, że w sprawie znajduje zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej oraz określił Stronie zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych za 2018 r.
 17. Szef KAS uznał, że zidentyfikowany zespół czynności został dokonany przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, zastosowany sposób działania miał przy tym sztuczny charakter, a ww. korzyść podatkowa była sprzeczna z przedmiotem i celem przepisów ustawy podatkowej.

Stan prawny

18. Przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (tj. Dział IIIa Ordynacji podatkowej) dodane zostały na podstawie ustawy z 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy - ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dr. U. poz. 846; dalej: „**Ustawa zmieniająca**”). Wprowadzone na mocy Ustawy zmieniającej przepisy art. 119a- 119f ordynacji podatkowej zaczęły obowiązywać 15 lipca 2016 r.
19. Niniejsza opinia Rady (dalej: „**Opinia**”) bazuje na przepisach w brzmieniu obowiązującym w 2019 r.
 - a. art. 119a Ordynacji podatkowej: § 1 Czynność nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli osiągnięcie tej korzyści, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania, a sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania). § 2 W sytuacji określonej w § 1 skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej;
 - b. art. 16 ust 1 pkt 73 Ustawy o CIT: 1. Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów: (...) wszelkiego rodzaju opłat 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 współnikiem, a następnie zbytych
- w części przekraczającej przychód uzyskany przez podatnika z ich zbycia.

Uzasadnienie faktyczne i prawne opinii

20. W rozważanej sprawie istotnym problemem jest kwestia intertemporalna. Wniosek dotyczy zespołu czynności, które były podejmowane przed wejściem w życie Ustawy zmieniającej. Przepisy art. 3 pkt 18 i art. 119a-119d Ordynacji podatkowej mają jednak zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie ww. ustawy, a w przypadku podatków, które są rozliczane okresowo - do korzyści uzyskanej w okresach rozliczeniowych rozpoczynających się w dniu wejścia w życie Ustawy zmieniającej albo po tym dniu. Rada nie odnosi się w niniejszej opinii do zagadnienia zgodności z Konstytucją RP regulacji intertemporalnej. Rada nie jest władna dokonać oceny zgodności niniejszej regulacji z Konstytucją RP. Dopóki uprawniony do tego organ, jakim jest Trybunał Konstytucyjny, nie stwierdzi niezgodności z Konstytucją RP regulacji normatywnej, korzysta ona z domniemania legalności (zgodności z Konstytucją RP).
21. W powyższym aspekcie Rada podziela zasadniczo stanowisko wyrażone m.in. w uchwale 1/2021 Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu opodatkowania z dnia 1 marca 2021 r. oraz uchwale 1/2023 Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu opodatkowania z dnia 17 kwietnia 2023 r. oraz przedstawione tam argumenty.
22. Radzie znane jest z urzędu stanowisko zawarte w uchwale nr 24/2023 Rady II kadencji z dnia 13 grudnia 2023 r. dotyczącej tego samego Zespołu czynności podjętego przez tego samego podatnika, aczkolwiek odnoszące się do rozliczenia skutków podatkowych, które wystąpiły w roku 2017. Tak samo znane jest Radzie z urzędu stanowisko wyrażone w uchwale nr 8/2024 z 3 grudnia 2024 r.
23. Rada nie jest związana wcześniej podjętymi uchwałami. Charakter Rady odróżnia ją od typowego organu władzy publicznej (organu administracyjnego). Rada jest niezależnym organem opiniodawczym (art. 119m Ordynacji podatkowej). Wyraża on poglądy jej członków, nie rozstrzygając sprawy administracyjnej. Trwałość stanowiska organów, także opiniodawczych, jest z pewnością wartościowym czynnikiem budującym zaufanie jednostki do państwa. Organ opiniodawczy o charakterze eksperckim nie może jednak działać wbrew stanowiska jego członków wynikającemu z ich wiedzy i doświadczenia. Wiedza, doświadczenie, jak i poglądy ciał eksperckich mogą ewoluować. Zawsze obowiązkiem członków organu eksperckiego jest wyrażanie poglądów w oparciu o najwyższą staranność profesjonalną i aktualne swoje przekonanie co do zakresu kognicji Rady. Szczególna ostrożność byłaby wskazana, gdyby Rada chciała wyrazić pogląd odmienny od wcześniej prezentowanego, a zmiana byłaby niekorzystna dla jednostki. Taka sytuacja nie zachodzi w niniejszej sprawie. Zasadniczo Rada podtrzymuje swoje stanowisko co do oceny podobnych transakcji w kontekście przepisu art. 119a Ordynacji podatkowej, które zostało wyrażone nie tylko w cytowanej powyżej uchwale nr 24/2023, ale także w m. in. uchwale nr 6/2022 Rady z 7 lipca 2022 r. oraz uchwale nr 1/2023 z 17 kwietnia 2023 r. Odmienność stanowiska Rady dotyczy tylko oceny możliwości zastosowania art. 16 ust. 1 pkt 73 Ustawy o CIT w przedmiotowej.
24. Analogicznie jak w uchwałach 24/2023 oraz 8/2024 Rada uznała, że opisany powyżej zespół czynności spełnia zawarte w art. 119a i nast. O.p. kryteria właściwe działaniom stanowiącym unikanie

opodatkowania tj. działania stanowiły łącznie zespół czynności w rozumieniu art. 119f O.p. i spełniały ustawowe kryteria unikania opodatkowania określone w art. 119a § 1 tej ustawy, zgodnie z którym czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny. W opisanych czynnościach Spółka nie mogła sobie bowiem pozwolić na realną utratę kontroli nad Znakami towarowymi. Z punktu widzenia Spółki byłoby to dla niej nieakceptowane ryzyko biznesowe. Wszelkie podejmowane działania były dokonywane z zachowaniem choćby pośredniej, ale wyłącznej kontroli nad Znakami towarowymi.

25. Rada stoi na stanowisku, iż dokonane przez Spółki I, II i III czynności spełniły wszystkie przesłanki warunkujące zastosowanie w sprawie art. 119a Ordynacji podatkowej, tj.:
 - a. opisane działania stanowiły zespół czynności w rozumieniu art. 119f Ordynacji podatkowej,
 - b. skutkiem realizacji zespołu czynności było osiągnięcie korzyści podatkowej, sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej,
 - c. czynności te zostały podjęte przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej,
 - d. sposób działania był sztuczny
26. Nie budzi wątpliwości Rady zakres przedmiotowy rozpatrywanego przez Szefa KAS Zespołu czynności. Czynności te były ze sobą ściśle powiązane. Sposób ich ukształtowania wskazuje jednoznacznie, że przeprowadzenie wszystkich transakcji (po ich zapoczątkowaniu) było dla Strony koniecznością. Spółka I wnosząc do Spółki II zorganizowaną część przedsiębiorstwa musiała kontynuować działania, które musiały doprowadzić do takiego skutku, że Spółka I uzyska ponownie w dowolnej formie prawo do posługiwania się Znakami towarowymi oraz zachowania nad nimi choćby pośredniej kontroli. Cały dalszy ciąg transakcji zmierzał do zachowania tych dwóch kluczowych elementów. O powiązaniu między transakcjami świadczy w pewnym stopniu chronologia operacji, a także powiązania personalne i kapitałowe między spółkami i często tożsamość osób je reprezentujących. Oczywiście okoliczności te same przez się nie rozstrzygałyby rozważanej kwestii, ale stanowią one istotny dodatkowy argument za powyższą tezę.
27. Co do przesłanki korzyści podatkowej należy wskazać, że zgodne z art. 119e O.p. korzyścią podatkową jest m.in. obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego. Chęć osiągnięcia korzyści podatkowej w rozważanym stanie faktycznym nie budzi żadnych wątpliwości jako cel przyjęty przez podatnika. Potwierdza to ustalenie, że wskutek dokonania serii transakcji doszło do zawarcia umowy licencyjnej ze Spółką I oraz zaliczenia ponoszonych opłat licencyjnych do kosztów uzyskania przychodów, co skutkowało obniżeniem zobowiązania podatkowego w tej spółce. To w której spółce doszło do powstania potencjalnej korzyści ma mniejsze znaczenie, gdyż w istocie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania ma prowadzić przeciw do pominięcia rozbudowanej struktury podmiotów, które zostały wykreowane tylko lub głównie w celu dokonania uniknięcia opodatkowania. Istotne znaczenie ma to, w której ze spółek korzyści te zrealizowano, a mogą to być w ramach jednego Zespołu czynności także różne podmioty. W stosunku do Spółki I koszty uzyskania przychodu, jak wyżej wskazano, formalnie stanowiły opłaty licencyjne za korzystanie ze znaków towarowych. W sensie gospodarczym stanowiły one jednak odpowiednik odpisów amortyzacyjnych dokonywanych w sensie formalnym przez Spółkę III; odpisów amortyzacyjnych, których Spółka I od Znaków towarowych przed dokonaniem zespołu czynności nie mogłaby dokonywać bowiem Znaki towarowe

nie miały wartości początkowej. Zespół czynności służył zbudowaniu możliwości zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wartości opłat licencyjnych bez uprzedniej zapłaty podatku dochodowego z tytułu zbycia/przeniesienia tych znaków do licencjodawcy. Nie budzą zatem wątpliwości ani dążenie do osiągnięcia korzyści podatkowej, ani też próba skorzystania z niej.

28. Sprzeczność korzyści z celem i przedmiotem przepisu ustawy podatkowej także nie budziłaby wątpliwości Rady, gdyby nie fakt dodania w Ustawie o CIT przepisu art. 16 ust. 1 pkt 73 mającego na celu limitowanie możliwości zaliczania do kosztów uzyskania przychodów opłat licencyjnych za korzystanie ze Znaków towarowych w sytuacji będącej przedmiotem niniejszej Opinii. Oczywiście jest, że celem regulacji – dość jasno wyrażonym w regulacji normatywnej – patrz art. 16b ust. 1 pkt 6 Ustawy o CIT jest niemożność amortyzacji znaków towarowych, które zostały wytworzone samodzielnie przez podatnika. Zgodnie z art. 16b ust. 1 pkt 6 Ustawy o 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, 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. 17a pkt 1, zwane wartościami niematerialnymi i prawnymi. Brak możliwości amortyzacji Znaków towarowych o wysokiej wartości rynkowej było zasadniczym „problemem”, który Strona chciała ominąć, aby obniżyć swoje zobowiązania podatkowe. Powtórzyć trzeba, że to, iż w Spółce I pojawiły się jako koszty uzyskania przychodu opłaty licencyjne, a nie odpisy amortyzacyjne, nie ma żadnego znaczenia dla dokonanej oceny. Jest to zagadnienie wtórne, będące wynikiem wykreowania sztucznego ciągu transakcji. Samo alokowanie amortyzacji do innego, w tym celu wykreowanego podmiotu, jest istotną cechą unikania opodatkowania, jest to bowiem działanie sztuczne. Dokonane działania prowadzą do sytuacji, w której Spółka I poprzez ustalone w umowie opłaty licencyjne tworzy koszty podatkowe z zasady tak skalkulowane by przychody z tytułu tych opłat nie generowały dochodu do opodatkowania u posiadacza Znaków towarowych (inny podmiot z grupy zaangażowany w Zespół czynności) w związku z amortyzacją tych znaków. Odpisy te są dokonywane, co charakterystyczne, od wartości podatkowej którą „wykreowano” jako wartość początkową u posiadacza Znaków towarowych potwierdzoną dokonaną przez Spółkę I wyceną, ale od której to wartości nie dokonano zapłaty podatku.
29. Zasadnie zatem twierdzi Szef KAS w decyzji, że korzyść podatkowa uzyskana poprzez kwalifikację opłat licencyjnych do kosztów uzyskania przychodów, w przedmiotowej sprawie pozostawałaby w sprzeczności z przedmiotem i celem przepisu art. 15 ust. 1 Ustawy o CIT, jak również z przedmiotem i celem art. 16b ust. 1 pkt 6 oraz art. 7 ust. 2 Ustawy o CIT. Dokonane w niniejszej sprawie czynności doprowadziłyby w istocie do zniesienia ograniczenia zawartego w art. 16b ust. 1 pkt 4 i 6 Ustawy o CIT i nieuzasadnionego zastosowania art. 15 ust. 1 Ustawy o CIT, ponieważ koszty ponoszonych opłat licencyjnych zostały zaliczone przez Spółkę w ciężar kosztów uzyskania przychodów na gruncie przepisu.
30. Kluczowy jest jednak w niniejszej sprawie przepis art. 16 ust. 1 pkt 73 Ustawy o CIT, zgodnie z którym nie stanowią kosztu uzyskania przychodu „wszelkiego rodzaju opłat 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 współnikiem, a następnie zbytych – w części przekraczającej przychód uzyskany przez podatnika z ich

zbycia”.

31. Podatnik utrzymuje, że przepis ten ma zastosowanie w sprawie. Szef KAS w decyzji prezentuje inne stanowisko. Jednak Szef KAS, nie kwestionując zastosowania ww. przepisu, w trakcie postępowania oraz korespondencji z Radą (pismo z dnia (...) lipca 2025 r.) podnosił, że *„obecnie brak jest w polskim porządku prawnym normy obligującej organ podatkowy do wykluczenia zastosowania przepisów klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, w przypadku zbiegu z innymi przepisami materialnymi”* (s. .. pisma). W istocie więc Szef KAS, nawet gdyby dopuścił możliwość zastosowania art. 16 ust. 1 pkt 73 Ustawy o CIT, to i tak jego zdaniem nie miałoby to wpływu na możliwość zastosowania GAAR.
32. Analizowany przepis art. 16 ust. 1 pkt 73 Ustawy o CIT nie stanowi bezpośrednio części regulacji GAAR, ale zadaniem Rady jest wydanie opinii co do „zasadności zastosowania” art. 119a O.p. (art. 119m § 1 O.p., 119h § 1 O.p.). Skoro pojawia się problem, czy przepis art. 119a O.p. będzie miał zastosowanie, gdy istnieje możliwość zastosowania innego przepisu prawa materialnego, to możliwość zastosowania tego drugiego przepisu jest konieczna do rozważenia przez Radę, jako element oceny „zasadności zastosowania” art. 119a O.p. Kierując się pragmatycznym podejściem do swoich zadań, biorąc pod uwagę, że celem Rady jest formułowanie opinii użytecznych dla Szefa KAS, podatnika, a może i sądów administracyjnych, Rada sformułowała swój pogląd wskazując, że jest on aktualny przy przyjęciu możliwości zastosowania art. 16 ust. 1 pkt 73 Ustawy o CIT w przedmiotowej sprawie.
33. Zauważyć trzeba, że ani w pismach Szefa KAS, ani w trakcie posiedzenia Rady z udziałem podatnika i przedstawicieli Szefa KAS dnia (...) lipca 2025 r. nie przedstawiono argumentów merytorycznych przemawiających za nieadekwatnością regulacji art. 16 ust. 1 pkt 73 Ustawy o CIT w niniejszej sprawie. Rada nie jest oczywiście związana ani stanowiskiem Szefa KAS, ani strony. Rada powinna brać pod uwagę przy wydawaniu opinii także swoją wiedzę na temat prawa podatkowego i jego wykładni, zaś wykładnia powyższego przepisu prowadzi, zdaniem Rady, do wniosku, że ma on zastosowanie w sprawie.
34. Szef KAS podnosił, że w stosunku do stanu prawnego spraw za lata wcześniejsze 2017 i 2018 (w stosunku do których to lat Rada wydała opinie pozytywne co do możliwości stosowania przez Szefa KAS przepisów art. 119a i nast. O.p.) doszło do istotnej zmiany prawa, która tym bardziej potwierdza możliwość zastosowania GAAR. Do końca 2018 roku zgodnie z art. 119b § 1 pkt 5 O.p. *„Przepisu art. 119a nie stosuje się: (...) jeżeli zastosowanie innych przepisów prawa podatkowego pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.”*
35. Szef KAS wskazuje, że przepis ten został z dniem 1 stycznia 2019 r. uchylony, a relacje GAAR i szczególnych rozwiązań antybuzywnych miałyby regulować dodany z tym dniem przepis art. 119gb. § 1. O.p. zgodnie z którym: *„Szef Krajowej Administracji Skarbowej może odmówić wszczęcia postępowania podatkowego lub odmówić przejęcia postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, a postępowanie wszczęte lub przejęte może umorzyć lub przekazać właściwemu organowi podatkowemu, jeżeli zastosowanie innych niż art. 119a przepisów prawa podatkowego pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.”* Z przepisu tego Szef KAS wyprowadza swoje uprawnienie do wyboru drogi zwalczania procederu unikania opodatkowania. W rozważanej sprawie decyduje się on na zastosowanie GAAR, a nie przepisu prawa materialnego

dotyczącego wyłączenia z kosztów uzyskania przychodu określonych kwot.

36. Przepis wykluczający uwzględnienie jako kosztów uzyskania przychodów opłat za korzystanie ze znaku towarowego byłby oczywiście środkiem, który uniemożliwia podatnikowi uniknięcie opodatkowania, a więc i uniemożliwiałby zastosowanie GAAR do końca 2018 r. Szef KAS traktuje przepis art. 16 ust. 1 pkt 73 Ustawy o CIT jako jeden z SAAR (*Specific Anti-Avoidance Rule*), który byłby konkurencyjny z GAAR. SAAR to termin dość powszechnie używany w publikacjach dotyczących prawa podatkowego. Niestety nie towarzyszy temu jasność co do zakresu zastosowania tego pojęcia. Dodatkowym problemem jest to, że obok SAAR używa się także akronimu TAAR (*Targeted Anti-Avoidance Rule*). Dodatkowo TAAR i SAAR bywają traktowane jako synonimy (np. Adam Zalasinski, *Środki przeciwdziałania nadużyciom podatkowym unikaniu opodatkowania a metody zapobiegania uchylaniu się do opodatkowania i zwalczania go w: Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu, Tom I.* (pod red. Jan Głuchowski, Wolters Kluwer, Warszawa, 2019).
37. SAAR, w przeciwieństwie do GAAR, jest ukierunkowanym środkiem, który dotyczy bardzo specyficznych zachowań podatnika, a jego celem jest modyfikacja rezultatu normalnego zastosowania zwykłych regulacji podatkowych w celu zwalczania unikania opodatkowania. Jeżeli są one objęte przez SAAR to niejako rozstrzyga to o ich abuzywności i pozwala zwalczyć skutki działania podatnika (Ruth Mirembe, Claus Staringer, *Impact of Domestic SAARs on Tax Treaties in: Anti-Abuse Rules and Tax Treaties*, s. 30 (pod red. Georg Kofler, Michael Lang, Pasquale Pistone, Alexander Rust, Josef Schuch, Karoline Spies. Claus Staringer, Rita Sugoczky, Wolters Kluwer 2024). Z uwagi na znaczenie GAAR jako kluczowego instrumentu zwalczania unikania opodatkowania, SAAR i TAAR (rozdzielenie to można pominąć na użytek niniejszych rozważań) bywają nieraz rozpatrywane właśnie w kontekście GAAR i traktowane jako swego rodzaju szczególne (stosowane w bardziej sprecyzowanych sytuacjach) modyfikacje GAAR. To powiązanie między GAAR i SAAR wyraża się także w poglądzie, iż zadaniem GAAR jako klauzuli ogólnej jest zajęcie się lukami między obszarami zastosowania różnych SAAR (Reuven S. Avi-Yonah, Oz Halabi, *US Tax Treaty Anti-Avoidance Rules: An Overview and Assessment*, Working Paper, January 2012, University of Michigan, No. 261, s. 2). Oczywiście relacje między GAAR a poszczególnymi SAAR mogą być uregulowane w sposób różnorodny lub wynikać z zasad danego systemu prawa. GAAR może być czasem traktowany jako instrument ostatniej szansy, a więc może być stosowany dopiero wtedy, gdy nie można stosować innych rozwiązań antyabuzywnych, ale można też wyobrazić sobie sytuację, gdy prawodawca daje organom podatkowym możliwość wyboru między GAAR i SAAR (pomijamy tu kwestie konstytucyjne).
38. Pojęciem SAAR można objąć bardzo szeroki zakres rozwiązań prawnych. Zazwyczaj byłyby to regulacje dotyczące cen transferowych, regulacje zwalczające niedostateczną kapitalizację, CFC, rozwiązania antyhybrydowe, etc. (patrz np. Hanna Filipczyk, Agnieszka Olesińska, *Poland w: GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-Beps World*, s. 492 (pod red. Michael Lang, Jeffrey Owens, Pasquale Pistone, Alexander Rust, Josef Schuch, Claus Staringer, IBFD Amsterdam 2016). Zakresem tego pojęcia można by objąć także znacznie prostsze instytucje, jak na przykład właśnie zakazy odliczania od przychodu niektórych wydatków lub niektórych odpisów amortyzacyjnych, gdy wiążą się one z działaniami, które prawodawca ocenia jako działania służące unikaniu opodatkowania. Pojęciem SAAR obejmuje się też rozwiązania prawne zawarte w umowach podatkowych o unikaniu podwójnego opodatkowania takie jak klauzula beneficial ownership, regulacje przeciwdziałające

unikaniu powstawania stałego zakładu, regulacje antyhybrydowe, Limitation on Benefits rules (LOB). (Eivind Furuseth, Jinyan Li, *General report. Subject 2. Improper use of tax treaties and source taxation: policy, practice and beyond* w: Cahiers de droit fiscal international. Studies on International Fiscal Law by the International Fiscal Association, Volume 109B, International Fiscal Association 2025, ss. 50-51). Oczywiście bez wątpienia za SAAR można uznać istniejące w Polsce liczne tzw. małe klauzule antyabuzywne (Karolina Błasiak-Barnuś, *Szczególne klauzule antyabuzywne w polskim porządku prawnym. Między unikaniem opodatkowania a planowaniem podatkowym*, Wolters Kluwer, Warszawa 2024, ss. 24-27). Są to klauzule, które dotyczą poszczególnych rodzajów transakcji, jak na przykład: podziały, połączenia spółek, wymiana udziałów, wypłata dywidend, które niosą ryzyko, iż będą wykorzystane w celu unikania opodatkowania. Najczęściej rozwiązania prawne polegają na warunkowaniu ich zastosowania od oceny uzasadnienia ekonomicznego podejmowanych przez podatnika działań i dają organom podatkowym możliwości pominięcia korzystnych dla podatnika skutków podatkowych podjętych działań w przypadku braku wystarczającego znaczenia realizowanych celów ekonomicznych lub braku takich celów.

39. Powyższe rozważania wskazują na potencjalnie szeroki zakres zastosowania GAAR, często także jako alternatywy innych rozwiązań, w wypadku, gdyby zaakceptować normę wynikającą z przepisu art. 119gb § 1 O.p., zgodnie z tym jakie jej rozumienie przedstawia SzeF KAS. GAAR mogłaby zastąpić wszystkie wskazane powyżej rozwiązania szczególne (SAAR), w ich najszerszym rozumieniu. Rada jednak nie widzi podstaw do tak szerokiego stosowania GAAR.
40. Zgodnie z art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej (w brzmieniu obowiązującym w roku 2019) „Czynność nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli osiągnięcie tej korzyści, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania, a 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” ustawy podatkowej lub jej przepisu, a nie z przepisem ustawy podatkowej. Wykładnia językowa prowadzi do dość jednoznacznego wniosku, iż korzyść podatkowa musi być zgodna z „literą” prawa, ale sprzeczna z jego „przedmiotem i celem”. W rozważanym stanie faktycznym nie jest tym samym spełniona przesłanka zastosowania GAAR.
41. Zaliczenie opłat licencyjnych do kosztów uzyskania przychodów zostało dokonane z naruszeniem przepisu art. 16 ust 1 pkt 73 Ustawy o CIT. Tym samym niezgodne z prawem wykazanie kwot dochodu i wynikające z tego zadeklarowanie nieprawidłowej wysokości podatku powinno być korygowane w drodze decyzji z zastosowaniem naruszonych przepisów, poprzez określenie wysokości zobowiązania podatkowego w decyzji. Zgodnie z przepisem art. 3 pkt 18 Ordynacji podatkowej pod pojęciem korzyści podatkowej rozumie się:
 - a) niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości,
 - b) powstanie lub zawyżenie straty podatkowej,
 - c) powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo zawyżenie kwoty nadpłaty lub zwrotu

podatku,

- d) brak obowiązku pobrania podatku przez płatnika, jeżeli wynika on z okoliczności wskazanych w lit. a;

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

- 42. Nie ma więc żadnej konkurencji między GAAR a przepisem wykluczającym z kosztów uzyskania przychodu wydatków, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 73 Ustawy o CIT, gdyż ta pierwsza regulacja nie znajdzie zastosowania wobec braku spełnienia hipotezy przepisu. Tym samym także przepis art. 119gb § 1 O.p. w niniejszej sprawie nie mógł znaleźć zastosowania.
- 43. O ile przyjąć, jak zdaje się przyjmować Szefer KAS, że są spełnione przesłanki zastosowania GAAR nawet w wypadku naruszenia przepisu art. 16 ust. 1 pkt 73 Ustawy o CIT, w szczególności zadeklarowanie niższego zobowiązania podatkowego niż powstało z mocy prawa skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, można doszukiwać się spełnienia także dalszych przesłanek. Można przykładowo 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 materialnego przez podatnika, który dokonuje po prostu nielegalnego uwzględnienia jakichś kosztów uzyskania przychodu (co nie wpływa na wysokość dochodu/straty) z działaniem, które w istocie jest zgodne z „literą prawa” i jako takie kształtuje wysokość dochodu (straty), a na mocy art. 119a Ordynacji podatkowej podatnik pozbawiony jest tylko (uzyskanych zgodnie z prawem) korzyści wynikających z tego działania. Reasumując nawet w przypadku uznania, że w sprawie osiągnięto korzyść poprzez błędne zadeklarowanie podatku, nadal nie spełniałaby ona przesłanki sprzeczności z celem i przedmiotem przepisu (jako postaci kwalifikowanej), a wyłącznie byłaby sprzeczna z treścią normy prawnej, którą on wprowadza.
- 44. Stosując rozumowanie *ab absurdum*, gdyby zaakceptować w takim wypadku stosowanie GAAR, to właściwie wszelkie procedury zmierzające do weryfikacji wysokości zobowiązania podatkowego można by zastąpić procedurą opartą na przepisach art. 119a i nast. Ordynacji podatkowej lub dowolnie stosować ją jako alternatywę. Tymczasem konstrukcja przepisów regulujących GAAR wskazuje, iż

jest to regulacja nadzwyczajna, niejako regulacja ostatniej szansy, która nie powinna być pochopnie stosowana. Przemawia za takim podejściem do niej chociażby ograniczenie kręgu organów podatkowych uprawnionych do prowadzenia tej procedury. Także samo funkcjonowanie Rady, wydającej niniejszą opinię, wskazuje na szczególny charakter tej regulacji. Nie jest bowiem typowym rozwiązaniem w polskim prawie, aby wydanie decyzji było poprzedzone obligatoryjnym (o ile podatnik tak zechce) zwróceniem się do niezależnego organu o opinię co do zasadności stanowiska organu podatkowego. Widać wyraźnie, że prawodawca traktował GAAR jako instrument nadzwyczajny, szczególnie dolegliwy, którego stosowanie musi być objęte szczególnymi gwarancjami proceduralnymi. Regulacja przebiegu procedury stosowania GAAR jednoznaczny sposób wskazuje, że nie może być to procedura masowo stosowana. Gdyby prawodawca zakładał masowość tej procedury, to oczywiście nie oczekiwałby, że opinie co do stosowania GAAR w licznych sprawach będzie wydawała Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania w obecnym kształcie.

45. Warto zwrócić uwagę, że stanowisko Rady 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 niwelowane za pośrednictwem innych niż klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania przepisów prawa podatkowego, a jeśli tak, to czy w takim samym stopniu. Wątpliwości takie powstają m.in. na tle zespołów czynności prowadzących do unikania opodatkowania, w których jeden z etapów czynności podlega wyraźnie jednej z małych klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania. Polem działania dla podatników w zakresie wywodzenia zarzutów na podstawie art. 119b § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej, jest również dotychczasowy dorobek orzeczniczy związany ze stosowaniem art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej. Projektodawca wprowadzając art. 119b § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej założył, że klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania będzie narzędziem ostatniej szansy fiskusa przed działaniami prowadzącymi do unikania opodatkowania. W ocenie projektodawcy, powyższe założenie jest słuszne. Nie ma powodów, aby wyspecjalizowany organ podatkowy jakim jest Szef KAS, prowadził postępowania podatkowe w zakresie takich przypadków unikania opodatkowania, które mogą być niwelowane tak samo skutecznie za pomocą innych przepisów materialnego prawa podatkowego przez terenowe organy podatkowe. Zgodne to jest z koncepcją zasady efektywnego zwalczania unikania opodatkowania - tj. art. 119b § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej oznaczała brak możliwości stosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, jeśli szczególny środek byłby wystarczający do wyeliminowania skutku w postaci unikania opodatkowania.” Ze stanowiska zawartego w uzasadnieniu nowelizacji jednoznacznie wynika, że GAAR miał być stosowany w ostateczności, gdy inne instrumenty zawiodą. Warto też zwrócić uwagę, że projektodawca nowelizacji odnosił się tylko do w sytuacji zbiegu GAAR („dużej” klauzuli antyabuzywne) i tzw. małych klauzul antyabuzyjnych, a nie wszelkich szczególnych regulacji antyabuzyjnych (SAAR). Przesłanką zastosowania obu tych rodzajów klauzul (GAAR i tzw. małych klauzul) może być

(w pewnym uproszczeniu) racjonalność ekonomiczna działania podatnika. Może więc dojść do sytuacji, gdy dane działanie potencjalnie będzie mogło podlegać zarówno pod małą jak i dużą klauzulę antyabuzywną. Może powstać więc realny zbieg zakresu zastosowania kilku rozwiązań antyabuzywnych. Nie rozstrzygając problemu relacji między małymi klauzulami antyabuzywnymi a GAAR, trzeba stwierdzić, że w niniejszej sprawie taki zbieg po prostu nie występuje.

46. W wyjaśnieniach przesłanych Radzie dnia (...) lipca 2025 r. Szef KAS wskazał, że przyczyną zastosowania GAAR była niemożność zastosowanie przepisu art. 16 ust. 1 pkt 73 Ustawy o CIT z uwagi na utrwaloną praktykę interpretacyjną, która chroniła podatnika. Argumentacja taka nie może być zaakceptowana przez Radę. Umknęło uwadze Szefa KAS, iż mechanizm stosowania interpretacji podatkowych, a tym samym i utrwalonej praktyki interpretacyjnej, nie polega na wydaniu decyzji na podstawie bądź to interpretacji bądź to utrwalonej praktyki interpretacyjnej. Zgodnie z art 14m Ordynacji podatkowej. zastosowanie się podatnika do interpretacji podatkowej lub utrwalonej praktyki interpretacyjnej powoduje, że podatnik (pod pewnymi warunkami) może zostać zwolniony z zapłaty podatku. W przypadku więc, gdy organ podatkowy dojdzie do wniosku, że interpretacje podatkowa lub utrwalona praktyka interpretacyjna są wadliwe, to musi on dokonać wymiaru podatku na podstawie przepisów prawa, a jednocześnie na wniosek podatnika zwolnić go z zapłaty podatku. Zwolnienie z zapłaty podatku nie kształtuje wysokości zobowiązania podatkowego, nie jest to zwolnienie od podatku, a jedynie uchyla obowiązek zapłaty podatku który wynika z przepisów prawa. Utrwalona praktyka nie kształtuje zatem wysokości podatku (zobowiązania podatkowego – nie skutkuje osiągnięciem korzyści), a jedynie może skutkować zwolnieniem z obowiązku jego zapłaty. Z punktu widzenia interesów finansowych podatnika będzie to miało taki sam skutek finansowy co wydanie decyzji podatkowej w oparciu o interpretację, ale jest to zupełnie inna konstrukcja prawna, czego nie można pominąć. W rozważanym w wypadku organ podatkowy więc nadal miał możliwość (obowiązek) zastosowania przepisu wyłączającego z kosztów uzyskania przychodu określonych kwot (uczyniłby to wbrew utrwalonej praktyce interpretacyjnej, która możliwe że chroniła podatnika - Rada tego zagadnienia nie badała z uwagi na brak znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy), ale oczywiście możliwe, że musiałyby też przyznać podatnikowi zwolnienie, o którym mowa w art. 14m Ordynacji podatkowej. o ile byłyby spełnione przesłanki przyznania ochrony.
47. Rada, odnosząc się do znaczenia utrwalonej praktyki interpretacyjnej w niniejszej sprawie, nie może pominąć aspektu aksjologicznego stanowiska Szefa KAS. Opisane w korespondencji z Radą intencje działania Szefa KAS wskazują niestety na chęć obejścia regulacji chroniącej podmioty działające w zaufaniu do utrwalonej praktyki interpretacyjnej. Rada nie może zaakceptować argumentacji, która opierałaby się na dążeniu do obejścia przez organ podatkowy przepisów prawa podatkowego w celu zastosowania regulacji, która zwalcza między innymi obchodzenie prawa podatkowego przez podatnika. Można by wręcz mówić tu o nadużywaniu GAAR w celu uniknięcia skutków zastosowania utrwalonej praktyki interpretacyjnej. Z punktu widzenia aksjologicznego byłoby to nie do zaakceptowania. Nie może Szef KAS zwalczać nadużywania prawa podatkowego (przy założeniu, że skorzystanie z ochrony wynikającej z utrwalonej interpretacji może być traktowane jako takie) przez podatników samemu też nadużywając prawa. Nadmienić przy tym warto, że polskie sądy administracyjne dość konsekwentnie zwalczają obchodzenie różnorodnych regulacji chroniących podatnika przez organy podatkowe (patrz np. uchwała NSA z 24 maja 2021, I FPS 1/21, wyrok WSA w Warszawie z 25.05.2023 III SA/Wa 2319/22).
48. Nadmienić warto dla jasności, że zgodnie z art. 14na O.p. dopiero wydanie decyzji w oparciu o

regulację GAAR powoduje brak ochrony posiadacza interpretacji podatkowej. Jednak decyzji takiej nie można wydać, skoro w sprawie ustalenia wysokości zobowiązania ma zastosowanie art. 16 ust. 1 pkt 73 Ustawy o CIT.

49. Szef KAS podnosi, że odwołanie się przez podatnika do art. 16 ust. 1 pkt 73 Ustawy o CIT dopiero po powstaniu problemu stosowania GAAR jest strategią”, która zmierza do wykorzystania okoliczności, iż podatnika chroni utrwalona praktyka interpretacyjna procesową. Rada nie neguje, że tak rzeczywiście może być. Jednak nie istnieje żaden przepis, który nakazywałby działania, które polegają na powołaniu się na obowiązujące prawo już na samym początku postępowania podatkowego. Podatnik jest stroną postępowania prowadzonego przez profesjonalny organ podatkowy (Szef KAS), który z założenia zna prawo. Nie może więc Szef KAS argumentować za zastosowaniem GAAR tym, że podatnik wykorzystał możliwości, które daje mu prawo i uczynił to na swoją korzyść. Podatnik ma bowiem prawo do obrony i korzystania z wszelkich instrumentów (w tym także strategii procesowych), które nie są zakazane.
50. Uwzględniając to, że stanowisko Rady wyrażone w Opinii wynika z przyjęcia, że w sprawie ma zastosowanie przepis art. 16 ust. 1 pkt 73 Ustawy o CIT, Rada rozważyła także spełnienie innych przesłanek zastosowania art. 119 a O.p., w przypadku gdyby odrzucono możliwość zastosowania ww. przepisu Ustawy o CIT.
51. Strona, konsekwentnie, tak jak w postępowaniach za lata poprzednie, wskazywała, cele gospodarcze czynności, którymi miały być:
 - a) dywersyfikacja ryzyka i ochrona majątku i interesów Spółki I, co miało być zrealizowane poprzez oddzielenie działalności operacyjnej Spółki od jej aktywności marketingowej, tj. wyodrębnienie z przedsiębiorstwa Spółki I działu marketingowego (ZCP) i przeniesienie go do odrębnego podmiotu;
 - b) ochrona własnej marki, do której sprawowania miała być predystynowana - nowo utworzona - Spółka II.

Uznany działaniem w praktykach gospodarczych jest odizolowanie istotnych dla prowadzonej działalności aktywów (jak np. znaków towarowych, patentów, know-how, receptur, tajemnic przedsiębiorstwa itp.) od ryzyka gospodarczego związanego z prowadzoną działalnością gospodarczą produkcyjną czy handlową (podmiot operacyjny). Pozwala to w razie materializacji ryzyka związanego z działalnością ochronić te aktywa i na tej bazie utrzymać pozycję rynkową oraz odbudować prowadzony biznes (choćby w okresie przejściowym poprzez produkcję zleconą). Osiągnięcie tego celu wymaga ulokowania takich aktywów niejako obok podstawowej działalności (podmiotu operacyjnego), w sensie własnościowym. Jednakże nie można nie zauważyć, że tak długi jak długo aktywa te należą do spółek, których własność, choćby pośrednio, należy do Spółki I (podmiot operacyjny) cel ten nie jest osiągnięty. W przypadku utraty własności Spółki I tracąca jest także własność podmiotów zależnych (tu Spółka II i Spółka III). Tym samym odnosząc do deklarowanych celów gospodarczych, nie zostały one osiągnięte z przyczyn leżących już w samym zaplanowanym Zespole czynności. Prowadził on bowiem do alokowania Znaków towarowych w podmiotach zależnych w 100% od Strony, choćby pośrednio, co skutkowało objęciem ich każdym ryzykiem którego doświadczać będzie Spółka I. Dodatkowo należy poddać w wątpliwość, odnośnie deklarowanych celów, możliwość ich osiągnięcia wyłącznie poprzez transfer do innego podmiotu wyłącznie Znaków towarowych, bez pozostałych istotnych dla kontynuacji działalności aktywów.

Mając na uwadze branżę w jakiej działały podmioty trudno sobie wyobrazić by odbudować działalność tracąc stosowane dotychczas receptury, bazę klientów, czy wypracowane know-how. Brak kontroli nad tymi aktywami czynni iluzoryczną możliwość ochrony Znaków towarowych jako narzędzia do odbudowy biznesu i pozycji rynkowej. Mając na uwadze dokonaną wycenę wynika ona wprost z działalności (wysokość obrotu i rentowność) Spółki I. Wszelkie kłopoty tej spółki wprost wpływałyby bezpośrednio na wartość znaku. Bez kontroli nad dodatkowymi aktywami i możliwości np. skierowania produkcji do innych jednostek ochrona wartości znaków jest czysto iluzoryczna. Sama renoma czy zasoby podmiotów, którym przekazano znaki nie jest decydująca dla dokonania tej oceny, Deklarowane cele nie mogły bowiem być osiągnięte poprzez zaplanowane działania. O ile ryzyka nie skutkowałyby utraty kontroli nad Spółką I również znaki towarowe nie byłyby narażone. W przypadku utraty kontroli na Spółką I oznacza to jednoczesną utratę kontroli nad spółkami zależnymi w tym Spółką III właścicielem znaków. Natomiast brak zasobów wystawia tą spółkę na dodatkowe ryzyko w przypadku konieczności obrony przed np. działaniem mającym na celu przejęcie Znaków towarowych.

52. Przeniesienie znaków towarowych w ramach realizacji Zespołu czynności do Spółki III nie tylko nie zmniejszało ryzyka ich utraty i ochrony oraz ochrony majątku i własnych interesów co jeszcze ma wątpliwe uzasadnienie co do samodzielności właściciela tych znaków. Nie ma on bowiem narzędzi kontroli nad ich wartością. Wartość ta jak wskazano w dalszym ciągu zależy bezpośrednio od działalności Spółki I i szeroko rozumianej efektywności tej działalności. Spółka III nie może zatem w żaden sposób ani wpływać na tą wartość, ani też nie posiada skutecznych narzędzi jej ochrony.
53. Odnosząc się do przesłanki sztuczności sposobu działania, wskazać należy, że zgodnie art. 119c § 1 O.P., sposób działania uznaje się za sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że nie zostałby zastosowany przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.
54. W ocenie Rady za stwierdzeniem sztuczności działania Strony przemawiają:
 - a. nieuzasadnione dzielenie operacji (art. 119c § 2 pkt 1 OP) wniesienie przez Stronę znaków w ramach aportu ZCP do Spółki II, a następnie ich sprzedaż do Spółki III;
 - b. zaangażowanie podmiotów pośredniczących (Spółka II i w istocie Spółka III) mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego (art. 119c § 2 pkt 2 O.p.);
 - c. występowanie elementów wzajemnie się znoszących lub kompensujących (art. 119c §2 pkt 4 O.p.) w tym zakresie w zespole czynności wygenerowano dodatkowy przepływ w postaci kompensaty zapłaty ceny za nabycie Znaków towarowych na udziały Spółki III oraz emisji obligacji przez Spółkę i ich objęcia przez Spółkę II w zasadzie tylko po to, aby skompensowano należności z tytułu opłaty licencyjnej netto z ceną ich objęcia. Całość działań nie wiązała się także z faktycznym poniesieniem ciężarów jak uiszczenie ceny Znaków Towarowych czy opłat licencyjnych;
 - d. ryzyko ekonomiczne lub gospodarcze przewyższające spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, że należy uznać, iż działający rozsądnie podmiot nie wybrałby tego sposobu działania (art. 119c § 2 pkt 5 O.p.) w efekcie zrealizowanego zespołu transakcji Strona wyzbyła się istotnego aktywa ze swojego majątku (co w istocie doprowadziło do zwiększenia

ryzyka gospodarczego związanego z prawami do nich po stronie Spółki I), a dodatkowo wygenerowała po swojej stronie znaczące wydatki związane z zawarciem umowy licencji i ponoszeniem kosztów opłat licencyjnych na jej podstawie nie znajdujące uzasadnienia ekonomicznego, a także – z powodu wyemitowanych obligacji objętych przez Spółkę III do ponoszenia w przyszłości dodatkowych kosztów z tego tytułu, bez de facto odniesienia korzyści, gdy z wierzytelności z tytułu obligacji i opłat licencyjnych zostały wzajemnie potrącone. W ocenie Rady, gdyby nie struktura powiązań i osiągnięcie korzyści podatkowej, rozsądnie działający podmiot nie doprowadziłby do takiego rozporządzenia istotnymi składnikami swojego majątku.

55. Warto podkreślić, że rola Spółki II w Zespole czynności nie znajduje żadnego innego uzasadnienia niż wykreowanie potencjalnej korzyści podatkowej. Podmiot ten nie miał prawa do dokonywania odpisów od amortyzacji Znaków towarowych w związku z nabyciem zorganizowanej części przedsiębiorstwa, które było wyłączone spod opodatkowania. Umiejscowienie go w strukturze wynikało wyłącznie z możliwości dokonania sprzedaży bez zapłaty podatku zgodnie z ówczesnie obowiązującymi przepisami co wynika także z okoliczności dokonania Zespołu czynności ustalonych przez Szefa KAS. Nie można jednak zgodzić się, pełnomocnikiem Strony by korzyść została zrealizowana w chwili braku zapłaty podatku przy wniesieniu zorganizowanej części przedsiębiorstwa, czy też sprzedaży bez zapłaty podatku znaków. Ocena korzyści, nie może odbywać bez uwzględnienia całego Zespołu czynności i wynikającego z niego celu, jaki Strona chciała zrealizować. Nie ulega wątpliwości, w okolicznościach faktycznych przedmiotowej sprawy, że od początku zakładanym celem była możliwość zaliczania opłat licencyjnych do kosztów uzyskania przychodów. Na to ocenę w żaden sposób nie wpływa pobawienie Spółki I tej możliwości poprzez nowelizację przepisów w okresie późniejszym.
56. Mając na uwadze powyższe rozważania Rada PUO uznała, że opisany we Wniosku zespół czynności spełniałby ustawowe kryteria unikania opodatkowania i zasadnym byłoby zastosowanie art. 119a O.p., gdyby nie możliwość zastosowania art. 16 ust. 1 pkt 73 Ustawy o CIT.