

Uchwała nr 1/2021

Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

z 1 marca 2021 r.

w sprawie wniosku Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: „**Szef KAS**”) z 10 grudnia 2020 r. – data wpływu do Rady: 14 grudnia 2020 r. ((...); dalej: „**Wniosek**”), działającego na podstawie art. 119h § 2 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm. - dalej: „**Ordynacja podatkowa**” lub „**OP**”), o wyrażenie opinii co do zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej w odniesieniu do zespołu czynności, którego przebieg ustalono w toku postępowania podatkowego w przedmiocie określenia zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych za 2016 rok, prowadzonego wobec (...), ul. (...), (...), NIP (...) (dalej również „**Strona**”, „**Podatnik**” lub „(...)”), Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania (dalej: „**Rada PUO**”), działając na podstawie art. 119m w zw. z art. 119s § 2 Ordynacji podatkowej, podjęła następującą uchwałę, wyrażającą opinię w sprawie przedstawionego zagadnienia prawnego, z uwzględnieniem odpowiedzi na skonkretyzowane we Wniosku pytanie:

opisany we Wniosku zespół czynności spełnia ustawowe kryteria unikania opodatkowania i jednocześnie w przedstawionym stanie faktycznym nie występują przesłanki uniemożliwiające zastosowanie w sprawie art. 119a Ordynacji podatkowej, o których mowa w art. 119b tej ustawy.

Niemniej jednak w ocenie Rady istnieją istotne wątpliwości co do możliwości zastosowania przepisów Działu IIIa Ordynacji podatkowej w aspekcie intertemporalnym w świetle standardów konstytucyjnych, a także na gruncie przepisów ustawy z dnia

15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: „updop”) w brzmieniu obowiązującym w 2016 roku.

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

Podejmując uchwałę Rada PUO uwzględniła następujące okoliczności.

I. Stan faktyczny

1. Zespół czynności, którego dotyczy Wniosek, ustalony został w toku kontroli celno–skarbowej prowadzonej wobec Strony w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych za 2016 rok. W związku z wnioskiem organu prowadzącego kontrolę celno–skarbową Szef KAS przejął ją, zawiesił oraz wszczął na podstawie art. 119g § 1 pkt 1 i art. 165 § 1 i 2 w zw. z art. 119l Ordynacji podatkowej postępowanie podatkowe w sprawie określenia zobowiązania podatkowego za ww. rok podatkowy.
2. Opisując we Wniosku dokonane ustalenia faktyczne Szef KAS wskazał, że ze zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego wynika, że Podatnik w latach 2012–2017 przeprowadził szereg czynności dokonanych przy pomocy powiązanych z nim osobowo i kapitałowo podmiotów, których przedmiotem był znak towarowy (...) nr (...). Efektem tych zdarzeń było obniżenie przez (...) wysokości zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych za 2016 r. poprzez kwalifikację do kosztów uzyskania przychodów opłat licencyjnych z tytułu licencji na użytkowanie znaku towarowego oraz udziału w wysokości 99% w kosztach podatkowych (...) z tytułu dokonywanych odpisów amortyzacyjnych. Szef KAS stwierdził, że zidentyfikowany zespół czynności został dokonany przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, zastosowany sposób działania miał sztuczny

charakter, a uzyskana korzyść podatkowa była sprzeczna z przedmiotem i celem przepisów ustawy podatkowej.

3. 25 września 2020 r. Szef KAS wydał decyzję znak (...) uznając, że w odniesieniu do rozliczenia Strony znajduje zastosowanie art. 119a OP oraz określając zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych za 2016 r. w wysokości (...) zł. Od powyższej decyzji Strona złożyła odwołanie, w którym wniosła o zasięgnięcie przez Szefa KAS opinii Rady PUO na podstawie art. 119h § 2 OP.
4. W realizacji przedmiotowego zespołu czynności uczestniczyły następujące podmioty:
 - a. Podatnik - spółka (...) z siedzibą w (...), ul. (...), utworzona aktem notarialnym z (...) r., wpisana do Rejestru Przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego (...) r. pod numerem KRS: (...). Spółka posiada numer statystyczny Regon (...) oraz numer NIP (...). Prezesem Zarządu jest (...). Przedmiotem działalności Podatnika jest realizacja projektów deweloperskich i sprzedaż mieszkań wraz z gruntem. Podatnik uzyskuje również przychody w związku z wynajmem powierzchni magazynowo – biurowych. Na 31 grudnia 2016 r. oraz obecnie kapitał podstawowy Podatnika wynosi (...) zł i dzieli się na (...) akcji o wartości nominalnej (...) zł każda. Podatnik wchodzi w skład grupy kapitałowej, w której jest jednostką dominującą niższego szczebla. W 2016 r. spółkami powiązanymi z Podatnikiem były: (...), (...), (...), (...), (...) i (...).
 - b. Spółka (...) z siedzibą w (...) ul. (...), zawiązana na podstawie aktu notarialnego z (...) r., wpisana do Rejestru Przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego w dniu (...) r. pod numerem KRS: (...). Na dzień wpisu do KRS kapitał zakładowy spółki (...)

wynosił (...) zł i dzielił się na (...) akcji o wartości nominalnej (...) zł każda. Komplementariuszem spółki był (...), natomiast jedynym akcjonariuszem – Podatnik. Prezesem Zarządu utworzonej spółki był (...).

c. Spółka (...) z siedzibą w (...) ul. (...), zawiązana (...) r., której wspólnikami byli: (...) oraz Podatnik. Wspólnicy reprezentowani byli przez tę samą osobę, tj. p. (...) – Prezesa Zarządu zarówno komplementariusza jak i Podatnika. Zgodnie z umową spółki jawnej pod firmą (...), wspólnicy wnieśli następujące wkłady pieniężne: (...) w kwocie (...) zł, natomiast (...) w wysokości (...) zł. (...) została wpisana do Rejestru Przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego (...) numerem KRS (...).

5. Jak wskazano we Wniosku, chronologia zdarzeń zespołu czynności przedstawia się następująco:

a. W 2006 r. Podatnik nabył znak towarowy (...) nr (...) przez wniesienie aportem przedsiębiorstwa (...) i zaliczał do kosztów uzyskania przychodów koszty amortyzacji znaku towarowego (...), o wartości początkowej (...) zł wg stawki 10% w wysokości (...) zł rocznie ((...) zł/miesiąc). Odpisy amortyzacji bilansowej rozłożono na 20 lat, roczny odpis amortyzacji bilansowej wynosił (...) zł ((...) zł/miesiąc). Z akt sprawy należy wnioskować, że amortyzacji znaku towarowego dokonywano w okresach miesięcznych.

b. W 2010 r. zdecydowano o konieczności lekkiej modyfikacji znaku, co wiązało się z nowym zgłoszeniem do Urzędu Patentowego pod numerem (...). Znak towarowy (...) (nr (...)) został zarejestrowany przez Urząd Patentowy RP (...) r. Wartość netto zmodyfikowanego znaku towarowego (...) (nr (...)) w świetle sporządzonej 6 grudnia 2012 r. wyceny

wartości rynkowej wyznaczonej na 30 września 2012 r. metodą zdyskontowanych przyszłych przepływów pieniężnych wynosi (...) zł. Wycena wartości rynkowej znaku towarowego (...) została dokonana przez (...) z siedzibą w (...). Biegły rewident 11 grudnia 2012 r. wydał pozytywną opinię na temat wartości godziwej przedmiotowego znaku towarowego.

- c. Na podstawie aktu notarialnego z 20 listopada 2012 r. została zawiązana (...) z siedzibą w (...) przy u. (...). Komplementariuszem utworzonej spółki był (...), natomiast jedynym akcjonariuszem - Podatnik. 10 grudnia 2012 r. podmiot ten został wpisany do Rejestru Przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego (dalej: „**KRS**”). Na dzień wpisu do rejestru KRS kapitał zakładowy (...) wynosił (...) zł i dzielił się na (...) akcji o wartości nominalnej (...) zł każda.
- d. 17 grudnia 2012 r., a zatem w terminie siedmiu dni od daty rejestracji (...), przez wspólników: (...) oraz Podatnika, została zawarta umowa spółki jawnej pod nazwą (...) Obydwie strony umowy były reprezentowane przez tę samą osobę p. (...) jako Prezesa Zarządu uprawnionego do reprezentowania komplementariusza oraz Prezesa Zarządu upoważnionego do reprezentowania Podatnika. Wspólnicy wnieśli do spółki następujące wkłady pieniężne: (...) w wysokości (...) zł natomiast Podatnik w kwocie (...) zł. Z treści umowy spółki (...) wynika, że wspólnicy uczestniczą w zyskach i stratach tej spółki w następujący sposób: na spółkę (...) przypada 1% zysków i strat spółki (...) natomiast na Podatnika przypada 99% zysków i strat spółki (...). Wpis do rejestru KRS spółki jawnej został dokonany 31 grudnia

2012 r. Przedmiotem działalności spółki było zarządzanie znakiem towarowym.

- e. 14 stycznia 2013 r. na posiedzeniu Nadzwyczajnego Walnego Zgromadzenia spółki (...) podjęto uchwałę w przedmiocie podwyższenia kapitału zakładowego z kwoty (...) zł do (...) zł, poprzez emisję (...) nowych imiennych nieuprzywilejowanych akcji o wartości nominalnej (...) zł każda akcja - o łącznej wartości nominalnej (...) zł, za łączną cenę emisyjną równą (...) zł. Umowę objęcia akcji w drodze subskrypcji zamkniętej zawarto 14 stycznia 2013 r. i na jej podstawie (...) złożyła Akcjonariuszowi, tj. Podatnikowi, ofertę objęcia (...) nowych imiennych nieuprzywilejowanych akcji o wartości nominalnej (...) zł każda i łącznej cenie emisyjnej równej (...) zł, a Akcjonariusz ofertę tę przyjął. Wszystkie akcje serii (...) zostały pokryte w całości wkładem niepieniężnym w postaci prawa własności znaku towarowego (...) (nr(...)) o wartości netto (...) zł. Akcje imienne serii (...) oznaczone numerami od (...) do (...) objęte zostały za cenę wyższą od ich wartości nominalnej, wynoszącą (...) zł, przy czym nadwyżka wynikająca z ceny emisyjnej akcji wynosząca (...) zł została przeniesiona na kapitał zapasowy spółki (...).
- f. Również 14 stycznia 2013 r. pomiędzy Podatnikiem („Spółka Wnosząca”) i (...) (“Spółka Przyjmująca”) została zawarta umowa przeniesienia własności wkładu niepieniężnego. Na mocy tej umowy Podatnik był zobowiązany do zapłaty podatku od towarów i usług w kwocie (...) zł, a Spółka Przyjmująca miała prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w tej wysokości. Jednocześnie w terminie do 31 maja 2013 r. Spółka Przyjmująca zobowiązała się zwrócić na

rzecz Podatnika równowartość podatku VAT w wysokości (...) zł.

- g. W tym samym dniu, tj. 14 stycznia 2013 r. Podatnik wystawił na rzecz (...) fakturę VAT na kwotę netto (...) zł oraz kwotę VAT (...) zł, z tytułu wniesienia wkładu niepieniężnego w postaci prawa własności znaku towarowego (...).
- h. Tego samego dnia, tj. 14 stycznia 2013 r. (...) („Licencjodawca”) oraz Podatnik („Licencjobiorca”) zawarły Umowę licencyjną na znak towarowy. Obie spółki podczas zawierania umowy były reprezentowane przez tę samą osobę, tj. p. (...) – prezesa zarządu komplementariusza spółki komandytowo – akcyjnej oraz Podatnika. Na mocy wskazanej umowy Licencjodawca udzielił na rzecz Licencjobiorcy licencji na korzystanie ze znaku towarowego, a Licencjobiorca licencję przyjął, zobowiązując się do uiszczania opłat licencyjnych. Ustalono wynagrodzenie miesięczne w wysokości równowartości 0,43 % przychodów ze sprzedaży netto uzyskiwanych przez Licencjobiorcę w miesiącu poprzedzającym okres rozliczeniowy. Strony ustaliły, że wszelkie działania marketingowe dotyczące znaku towarowego, w szczególności promocja znaku, będą prowadzone przez Licencjobiorcę, który będzie ponosił wszelkie koszty z tego tytułu. Licencjodawca miał natomiast realizować działania związane z zachowaniem ochrony prawnej znaku towarowego. Licencjodawca, tj. (...) wystawiła na rzecz (...) fakturę VAT tytułem opłaty licencyjnej za okres 14-29 stycznia 2013 r. na kwotę netto (...) zł oraz VAT 23% w kwocie (...) zł. Kwota netto została zaliczona przez Podatnika do kosztów uzyskania przychodów za 2013 r.

- i. Również 14 stycznia 2013 r. (...) zawarła umowy licencyjne na znak towarowy (...) ze spółkami Grupy kapitałowej takimi, jak: (...) i (...), posiadającymi siedzibę w (...) przy ul. (...). Wysokość wynagrodzeń oraz pozostałe warunki korzystania z licencji zostały ustalone analogicznie jak z Podatnikiem.
- j. 29 stycznia 2013 r., tj. dwa tygodnie po zawarciu umowy przeniesienia własności znaku towarowego przez Podatnika do spółki (...) oraz zawarcia umowy licencyjnej dokonano sprzedaży znaku towarowego do (...). Na mocy zawartej umowy sprzedaży (...) nabyła znak towarowy (...) od (...) za cenę brutto (...) zł, w tym kwota netto – (...) zł oraz podatek VAT – (...) zł.
- k. Zapłata za znak towarowy (...) została dokonana przez (...) na rzecz (...) na podstawie umowy potrącenia zawartej 29 stycznia 2013 r. Zgodnie z jej treścią strony dokonały potrącenia wierzytelności z tytułu sprzedaży znaku towarowego z należnością z tytułu wpłat na kapitał zakładowy (...) w wysokości (...) zł.
- l. 30 stycznia 2013 r. (...) (Licencjodawca) zawarła z Podatnikiem (Licencjobiorcą) umowę licencyjną na znak towarowy (...). Zgodnie z umową oraz zawartymi do umowy aneksami z: 27 lutego 2013 r. i 5 lutego 2014 r., Licencjobiorca w zamian za uzyskanie prawa do korzystania ze znaku towarowego zobowiązany został do uiszczania na rzecz Licencjodawcy wynagrodzenia. Strony ustaliły opłaty roczne kalkulowane na poziomie 0,43% wartości sprzedaży netto, która wynika z ksiąg Licencjobiorcy ujmowanych w przychodach z rachunku zysków i strat sporządzonym w wariantcie kalkulacyjnym. Z treści umowy licencyjnej

wynikało, że wszelkie działania związane z marketingiem dotyczącym znaku towarowego, w szczególności z promocją znaku, będą prowadzone przez Licencjobiorcę, który będzie ponosił wszelkie koszty z tytułu realizacji ww. działań. Licencjodawca miał natomiast realizować działania związane z zachowaniem ochrony prawnej znaku towarowego.

- m.(...) zawarła także na podobnych warunkach umowy licencyjne na znak towarowy z innymi podmiotami z (...), (...), (...), (...) i (...).
- n. Znak towarowy (...) został wprowadzony do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (...) w wartości początkowej (...) zł i był amortyzowany metodą liniową począwszy od lutego 2013 r. według stawki amortyzacji bilansowej 5%. Roczna stawka amortyzacji podatkowej wynosiła 20%. Koszty amortyzacji podatkowej znaku towarowego za lata 2013 – 2016 stanowiły wartość (...) zł, w tym:
- za okres luty – grudzień 2013 r. – (...) zł,
 - za 2014 r. – (...) zł,
 - za 2015 r. – (...) zł,
 - za 2016 r. – (...) zł,

Za rok 2016 kwota kosztów podatkowych z tytułu amortyzacji, odpowiadająca 99% udziałom Strony w (...) stanowiła (...) zł i została zaliczona do kosztów podatkowych Strony, jako współnika spółki jawnej. Z analizy akt sprawy wynika, że (...) dokonywała amortyzacji w okresach miesięcznych.

- o. 14 maja 2014 r. Nadzwyczajne Walne Zgromadzenie (...) podjęło uchwałę w sprawie wyrażenia zgody na połączenie (...) (Spółka Przejmująca) z (...) (Spółka Przejmowana). Połączenie nastąpiło w trybie art. 492 § 1 pkt 1 KSH, tj. przez przeniesienie całego majątku Spółki Przejmowanej na Spółkę Przejmującą. 9 czerwca 2014 r. Sąd Rejonowy w (...) dokonał wykreślenia (...) z KRS.
- p. W związku z zawarciem umowy licencyjnej (oraz aneksu) (...) wystawiła na rzecz Strony fakturę VAT nr (...) z 5 stycznia 2017 r. tytułem „Opłata licencyjna za korzystanie ze znaku towarowego (...)” na kwotę netto (...) zł, VAT 23% (...) zł. Natomiast suma odpisów amortyzacyjnych dla celów podatkowych od wartości początkowej znaku towarowego w 2016 r. wyniosła (...) zł. W konsekwencji, (...) w związku z amortyzowaniem oraz licencjonowaniem znaku towarowego osiągnęła w 2016 roku ujemny wynik finansowy (stratę).
- q. Strona wykazała w 2016 r. kwotę (...) zł w ramach udziału w przychodach (...) (z tytułu licencjonowania znaku towarowego na rzecz Spółki), (...) zł jako koszty podatkowe z tytułu odpisów amortyzacyjnych oraz (...) zł jako koszty z tytułu opłaty licencyjnej, realizując przy tym stratę na transakcji w wysokości (...) zł. Uwzględniając natomiast udział Spółki w wysokości (...) zł w łącznych przychodach (...) z tytułu opłat licencyjnych, tj. w kwocie (...) zł (łącznie kwota netto opłat licencyjnych dokonywanych w 2016 r. przez (...) oraz (...)), przy kosztach w wysokości (...) zł (kwota wynikająca z 99% udziału w kosztach (...) (...)) zł tytułem amortyzacji znaku towarowego oraz kosztu w wysokości (...) tytułem opłaty licencyjnej) Strona poniosła stratę w wysokości (...) zł.

- r. 16 stycznia 2017 r. wspólnicy (...) podjęli uchwałę w przedmiocie przekształcenia na podstawie art. 551 KSH spółki jawnej w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością pod firmą (...). Wobec powyższego, 8 marca 2017 r. wykreślono (...) z KRS.
- s. Następnie, 24 kwietnia 2017 r. Zwyczajne Walne Zgromadzenie Podatnika podjęło uchwałę nr 15 wyrażającą zgodę na połączenie (...) (Spółka Przejmująca) z (...) (Spółka Przejmowana) w trybie art. 492 § 1 pkt 1 KSH, tj. przez przeniesienie całego majątku Spółki Przejmowanej na Spółkę Przejmującą. Połączenie zostało dokonane w trybie uproszczonym, bez podwyższenia kapitału zakładowego i bez zmiany statutu Spółki Przejmującej. W uzasadnieniu uchwały wskazano, że połączenie stanowi kolejny etap realizacji przyjętej przez Grupę Kapitałową (...) strategii, zmierzającej do integracji działalności prowadzonej przez grupę kapitałową. Miało to wpłynąć na uproszczenie struktury organizacyjnej grupy kapitałowej oraz obniżenie obciążeń finansowych związanych z utrzymaniem odrębnych podmiotów gospodarczych.
- t. 9 czerwca 2017 r. wykreślono (...) z Rejestru Przedsiębiorców KRS.
- u. Podatnik uzasadniał decyzję o wyodrębnieniu i przeniesieniu znaku towarowego (...) do spółki celowej przyjęciem modelu działalności w ramach Grupy Kapitałowej za pośrednictwem szeregu zależnych spółek celowych. Według wyjaśnień Podatnika złożonych na okoliczność prowadzonej kontroli celno-skarbowej banki, które finansowały przedsięwzięcia deweloperskie Podatnika, na podstawie doświadczeń w finansowaniu tej branży, rekomendowały prowadzenie

poszczególnych zadań inwestycyjnych poprzez spółki celowe, wyposażone w kapitał, wiedzę i pracowników, co ograniczy ryzyko zarówno dewelopera, jak i samego banku. W aktach sprawy brak informacji, które banki przedstawiły powyższą rekomendację. Ponadto według wyjaśnień Strony wszystkie spółki z Grupy, które miały odnosić korzyść z racji przynależności do Grupy i identyfikacji z marką „(...)” miały uzyskać prawo do Znaków Towarowych na podstawie zawartych umów licencyjnych ze spółką celową za określonym wynagrodzeniem, na jednolitych warunkach rynkowych”.

W dokumentacji podatkowej dotyczącej transakcji pożyczek zaciąganych w latach 2013–2015 zarząd (...) podkreślał, że przewaga konkurencyjna Grupy (...) wynika z faktu, iż realizacja projektów odbywa się bez udziału spółek celowych, co jest kluczowym elementem modelu biznesowego podatnika. Dzięki uproszczonej strukturze organizacyjnej spółka uzyskuje ponadprzeciętną rentowność, ponosi niskie koszty funkcjonowania, lepiej wykorzystuje posiadane zasoby, posiada silniejszą pozycję negocjacyjną, większą swobodę finansowania oraz ograniczone ryzyko podatkowe. Jak wynika z akt sprawy jedną ze spółek wydzielonych w Grupie (...) do realizacji konkretnej inwestycji deweloperskiej była (...). Wyodrębniono ponadto spółki celowe takie jak: (...) i (...) w obszarze usług generalnego wykonawstwa. Każda z tych spółek celowych posiadała aktywa w postaci zasobów ludzkich czy niezbędnych środków trwałych, które umożliwiały im realizowanie przypisanych funkcji. W przeciwieństwie do powyższych spółek celowych utworzone w celu zarządzania znakiem towarowym (...) oraz (...) nie zatrudniały pracowników oraz nie posiadały majątku.

- v. Na skutek transakcji zawieranych pomiędzy spółkami powiązаныmi: Podatnikiem, (...) oraz (...) doprowadzono do stanu, w którym Podatnik dokonywał opłat licencyjnych za korzystanie ze znaków towarowych, a jednocześnie – z uwagi na 99% zaangażowanie kapitałowe w (...) – uwzględniał koszt podatkowy w postaci odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej znaku towarowego. Z zeznań p. (...) wynika, że opłata za korzystanie ze znaku towarowego była ustalona na bardzo niskim poziomie tj. 0,43% przychodów, przy średniej obowiązującej na rynku w wysokości 3-4%. Amortyzacja podatkowa natomiast została przyjęta przez (...) w najwyższej dopuszczalnej przez przepisy stawce.

II. Stan prawny

6. Przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (to jest Dział IIIa Ordynacji podatkowej) dodane zostały na podstawie przepisów ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 846; dalej: „**Ustawa zmieniająca**”).
7. Wniosek dotyczy zespołu czynności, które podejmowane były przez Podatnika w latach 2012-2017. Z początkiem 2019 roku zmianie uległy przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania¹. Biorąc pod uwagę przepisy przejściowe²,

¹ Zmiany wprowadzono ustawą z 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. poz. 2193).

² Zgodnie z art. 35 ustawy z 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. poz. 2193): Przepisy art. 3 pkt 18 i art. 119a–119d ustawy zmienianej w art. 3 [tzn. Ordynacji podatkowej – wtrącenie autora], 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.

niniejsza opinia Rady PUO (dalej: „**Opinia**”) oparta została na przepisach Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym do końca 2018 roku chyba, że z treści Opinii wynika inaczej.

8. Zgodnie z art. 119a OP:

§ 1. 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).

§ 2. W sytuacji określonej w § 1 skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej.

§ 3. Za odpowiednią uznaje się czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.

§ 4. Jeżeli w toku postępowania strona wskaże czynność odpowiednią, skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby dokonano tej czynności.

§ 5. Przepisy § 2–4 nie mają zastosowania, jeżeli okoliczności wskazują, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności, o której mowa w § 1. W takiej sytuacji skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano.

9. Zgodnie z art. 119c § 1 Ordynacji podatkowej: *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.

10. Zgodnie z treścią art. 119d OP: *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.*

11. Przepis art. 119e OP wskazywał, że: *Korzyścią podatkową w rozumieniu przepisów niniejszego działu jest:*

1) niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości albo powstanie lub zawyżenie straty podatkowej;

2) powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo podwyższenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku.

Przepis art. 119f § 1 Ordynacji podatkowej stanowił, że: *W rozumieniu niniejszego działu czynność oznacza także zespół powiązanych ze sobą czynności, dokonanych przez te same bądź różne podmioty.*

12. Z kolei w art. 7 Ustawy zmieniającej wskazano, że: *Przepisy art. 119a–119f ustawy zmienianej w art. 1 [tj. Ordynacji podatkowej – wtrącenie autorów] mają zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy.*

13. Wprowadzone na mocy Ustawy zmieniającej przepisy art. 119a-119f OP zaczęły obowiązywać od 15 lipca 2016 r.³

III. Uzasadnienie faktyczne i prawne opinii

14. Odpowiadając na Wniosek Szefa KAS, Rada PUO uznała, że opisany w części I. niniejszej Opinii zespół czynności spełnia ustawowe kryteria unikania opodatkowania i jednocześnie w przedstawionym stanie faktycznym nie występują przesłanki uniemożliwiające zastosowanie w sprawie art. 119a Ordynacji podatkowej. Konkluzja taka wynika z przeprowadzonej poniżej analizy przesłanek unikania opodatkowania w kontekście podjętego zespołu czynności oraz dzięki weryfikacji przesłanek uniemożliwiających zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej.
15. Przed przystąpieniem do analizy przesłanek unikania opodatkowania w kontekście przedstawionego we Wniosku zespołu czynności, konieczne jest wskazanie na wnioski wynikające z art. 119f Ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem, przez czynność rozumie się także zespół powiązanych ze sobą czynności, dokonanych przez te same bądź różne podmioty.
16. W rozpatrywanej sprawie Podatnik dokonał szeregu, opisanych powyżej, powiązanych ze sobą czynności, których przedmiotem był znak towarowy.
17. Część z tych czynności została dokonana z wykorzystaniem spółek, które Podatnik sam powołał i w pełni kontrolował.
18. O wzajemnym powiązaniu tych czynności świadczy również fakt, że ich podjęcie oraz ich chronologia doprowadziły do skorzystania

³ Zgodnie z art. 9 ustawy zmieniającej zmiany w prawie wprowadzone tą ustawą zaczęły, co do zasady, obowiązywać po upływie 30 dni od ogłoszenia. Ustawa nowelizująca została zaś ogłoszona 14 czerwca 2016 r. (zob. <http://www.dziennikustaw.gov.pl/du/2016/846/1>).

przez Podatnika z możliwości ujmowania w kosztach odpisów amortyzacyjnych od wartości znaku towarowego.

19. Okoliczności te wskazują, że czynności, które opisano w części I. niniejszej Opinii, powinny – w świetle art. 119f Ordynacji podatkowej – podlegać łącznej ocenie pod kątem zasadności zastosowania art. 119a OP.
20. Analiza przepisu art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej, w którym zdefiniowano unikanie opodatkowania, wskazuje na następujące przesłanki zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania:
 - a. przesłanka osiągnięcia korzyści podatkowej;
 - b. przesłanka działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej;
 - c. przesłanka sztuczności sposobu działania;
 - d. przesłanka sprzeczności osiągniętej korzyści podatkowej z celem i przedmiotem przepisu ustawy podatkowej.
20. Odnosząc się do **przesłanki korzyści podatkowej** zauważyć należy, że zgodnie z art. 119e OP korzyścią podatkową jest m.in. obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego.
21. Na obecnym etapie analizy za wystarczające należy uznać wskazanie, że korzyść podatkowa w analizowanej sprawie związana jest z zaliczeniem do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości niematerialnej i prawnej – znaku towarowego. W konsekwencji osiągnięto korzyść podatkową – doszło bowiem do obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego Spółki.

22. Przechodząc do analizy **przesłanki działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej** na względzie należy mieć uregulowania zawarte w art. 119d OP. Zgodnie z tym przepisem 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. Analiza tego przepisu wskazuje wyraźnie, że istotne jest określenie celu podjęcia czynności, czyli pewnego sposobu postępowania, który oceniany jest z perspektywy możliwości zastosowania art. 119a OP (który to przepis również wskazuje na czynność).
23. Jednocześnie zauważyć należy, że zgodnie z art. 119c § 1 OP 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, a także gdy w sprawie występują elementy wzajemnie znoszące się lub kompensujące.
24. Zestawienie obu tych przepisów wskazuje, że rozważania dotyczące przesłanki działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej zająć się w pewnym zakresie z analizą sztuczności sposobu działania. Należy bowiem uznać, że przy analizie przesłanki działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej nie chodzi o analizę celów, które potencjalnie mogły kierować postępowaniem podmiotu, którego działania oceniane są z perspektywy zastosowania art. 119a OP, ale o analizę celu konkretnych czynności podjętych przez ten podmiot.
25. Rozważania te korespondują z treścią art. 119a § 2 i 3 Ordynacji podatkowej. Przepisy te wskazują, że w sytuacji uznania, że dana

czynność stanowiła unikanie opodatkowania, skutki podatkowe tej czynności określone będą na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej. Czynnością odpowiednią jest zaś czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.

26. Powyższe oznacza, że na etapie weryfikacji możliwości zastosowania art. 119a OP zestawieniu (porównaniu) powinny podlegać ewentualnie deklarowane przez podatnika ekonomiczne lub gospodarcze cele podjętej czynności z korzyścią podatkową osiągniętą przez tego podatnika w wyniku tej czynności. W sytuacji, w której w wyniku takiego zestawienia okaże się, że wskazywane przez podatnika cele są mało istotne w porównaniu z osiągniętą korzyścią podatkową, możliwe jest uznanie, że przesłanka działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej została spełniona⁴.
27. Podkreślić jednak należy, że art. 119d OP nie może być odczytywany jako przepis uniemożliwiający zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w sytuacji, w której podatnik wskaże na cele, jakie chciał osiągnąć decydując się na rozpoczęcie konkretnych czynności. Taki sposób odczytywania normy art. 119d OP oznaczałby bowiem możliwość zastosowania art. 119a jedynie w przypadku tych sytuacji, w których jedynym celem podatnika była chęć osiągnięcia korzyści podatkowych. Jak jednak wyraźnie wskazuje art. 119a § 5 Ordynacji podatkowej, w takiej sytuacji Szef KAS stosując klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania nie jest zobowiązany do poszukiwania czynności odpowiedniej

⁴ Taki sposób odczytywania art. 119d Ordynacji podatkowej potwierdza również orzecznictwo sądowe – zob. przykładowo wyrok WSA w Warszawie, sygn. akt III SA/Wa 2354/17.

i określania skutków podatkowych na jej podstawie czynności, ale przyjmuje skutki podatkowe na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności w ogóle nie dokonano.

28. Powyższe wskazuje więc wyraźnie, że przyjmowane (zakładane) przez podatnika cele ekonomiczne lub gospodarcze powinny być odnoszone do kwestionowanych przez Szefa KAS czynności (zespołu czynności). Nie powinny to być więc cele, które możliwe byłyby również do osiągnięcia, gdyby podatek od początku dokonał czynności odpowiedniej.
29. Odnosząc powyższe do wniosków płynących z analizy materiału dowodowego, zgromadzonego w ramach rozpatrywanej sprawy, zauważyć należy, że Podatnik przedstawiał przesłanki, które w jego opinii wskazują na uzasadnienie biznesowe podejmowanych przez niego czynności. Strona prowadzi działalność w branży deweloperskiej, w której funkcjonuje model spółek celowych, tworzonych dla potrzeb danej inwestycji. Pozwala to na zabezpieczenie konkretnej inwestycji, gdyż ewentualne niepowodzenie finansowe innych działań dewelopera pozostaje bez wpływu na pozostałe realizowane inwestycje.
30. Warto odnotować, że wskazywane przez Stronę cele ekonomiczne i gospodarcze dokonania czynności, możliwe byłyby również do osiągnięcia np. w ramach czynności odpowiedniej – tj. bezpośredniego zawarcia umowy licencyjnej znaku towarowego przez Podatnika ze spółkami, które w 2016 r. użytkowały ten znak.
31. Jedną z przesłanek potwierdzających, zdaniem Podatnika, zasadność przeniesienia znaku towarowego była możliwość jego licencjonowania spółkom celowym tworzonym dla potrzeb konkretnych inwestycji. Odnosząc się do tego argumentu należy zauważyć, iż Podatnik utworzył tylko jedną taką spółkę, tj. (...).

Ponadto, w latach 2011-2014 Podatnik bezproblemowo pozyskiwał źródła finansowania kolejnych inwestycji (kredyty bankowe) pomimo braku powołania spółek celowych (choć, jak twierdził – co nie znajduje potwierdzenia w zgromadzonym materiale dowodowym – instytucje finansowe rekomendowały taki model działania).

32. Podatnik wskazał także, iż przeniesienie znaku towarowego do Spółki celowej ułatwiło mu pozyskanie dodatkowego kapitału przez emisję obligacji na rynku (...). Tymczasem bezpośrednio po przeniesieniu znaku towarowego do odrębnej Spółki oprocentowanie obligacji emitowanych przez Spółkę było wyższe niż w latach 2015-2016. Co więcej, jak wynika ze zgromadzonego materiału dowodowego, Prezes Zarządu Podatnika w wywiadach prasowych podkreślał wielokrotnie, że Podatnik – odmiennie niż gros podmiotów na rynku – nie prowadzi działalności gospodarczej za pośrednictwem spółek celowych.
33. Materiał dowodowy sprawy nie wskazuje na istnienie związku pomiędzy przeniesieniem znaku towarowego a możliwością akwizycji nowych podmiotów.
34. Nie można także pominąć faktu, iż spółka celowa, do której został pierwotnie wniesiony znak towarowy i która miała pełnić funkcję podmiotu odpowiedzialnego za zarządzanie znakiem towarowym dokonała jego zbycia w dwa tygodnie po aporcie.
35. Uznać zatem należy, że Podatnik działając rozsądnie i kierując się deklarowanymi celami mógłby szybciej osiągnąć zakładane cele dokonując czynności odpowiedniej, tj. bezpośrednio zawierając umowy licencji znaku towarowego.

36. W konsekwencji powyższych ustaleń, zdaniem Rady PUO, zastosowany przez Podatnika zespół czynności miał przede wszystkim na celu osiągnięcie korzyści podatkowej. Wskazywane przez Podatnika cele ekonomiczne i gospodarcze należy uznać za mało istotne z perspektywy osiągniętej przez Podatnika korzyści podatkowej.
37. Przystępując do analizy spełnienia **przesłanki sztuczności sposobu działania** zauważyć należy, że cechy sztuczności zostały wskazane w art. 119c OP. Sposób działania uznaje się za sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że nie zostałyby zastosowane przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.
38. W niniejszej sprawie mamy do czynienia z wystąpieniem elementów wzajemnie się znoszących lub kompensujących (art. 119c § 2 pkt 4 OP) – w efekcie działań Podatnika doszło do połączenia (...) (powstałej z przekształcenia (...)), a więc do ponownego nabycia własności znaku towarowego przez Podatnika. Ponadto, w łańcuchu podmiotów dokonujących operacji na znaku towarowym występuje (...) – podmiot zawiązany na kilka dni przed wniesieniem do niego wkładu niepieniężnego w postaci znaku towarowego. Spółka ta została przejęta przez Podatnika w ok. trzy i pół miesiąca po sprzedaży uzyskanego w drodze aportu znaku towarowego. W sprawie występuje także angażowanie podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego (art. 119c § 2 pkt 2 OP).
39. W tej sytuacji należy zwrócić uwagę, że zgodnie z art. 119c § 2 OP przy ocenie występowania sztuczności wystarczające jest uwzględnienie tylko jednej z przesłanek sztuczności.

40. W konsekwencji powyższych ustaleń, zdaniem Rady PUO, sposób działania Podatnika był sztuczny.
41. Przechodząc do analizy **przesłanki sprzeczności z celem i przedmiotem przepisu ustawy podatkowej** wskazać można, że przesłanka dokonania czynności sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu podatkowego, w sposób w jaki została zapisana w OP tworzy pewien problem interpretacyjny, który mógłby (przy przyjęciu określonego sposobu rozumowania) prowadzić do uznania, że przesłanka ta nigdy nie będzie spełniona.
42. Podatnik, stosując przepis ustawy podatkowej, przy dosłownym rozumieniu art. 119a § 1 OP, powinien – aby uniknąć zarzutu niedozwolonego unikania opodatkowania – mieć na uwadze zawsze wykładnię celowościową przepisu. Problem polega na tym, że taka konfrontacja wykładni powinna być raczej przedmiotem sporu interpretacyjnego, który ewentualnie może się przekształcić w postępowanie wymiarowe, ale nie w postępowanie „klauzulowe”, albowiem spór interpretacyjny stanowi zwykły skutek stosowania przepisów przez dwa różne podmioty.
43. Kolejny problem, jaki zauważa Rada PUO związany jest z koniecznością wykazania, że czynność jest dokonywana w sprzeczności z przedmiotem przepisu (na gruncie obowiązującego w 2016 roku art. 119a OP § 1 OP występowała koniunkcja „przedmiotem i celem”). Możliwe jest takie rozumienie „przedmiotu” przepisu, które utożsamiać go będzie w istocie z treścią, czy też zasadniczą częścią treści przepisu. Podatnik dopasowując przepis do zaistniałego stanu faktycznego i następnie go stosując – logicznie rzecz biorąc – nie będzie, co do zasady, działał w sprzeczności z „przedmiotem” przepisu, który zastosował. Gdyby jednak uznać, że możliwe są działania

niezgodne z przedmiotem przepisu, który podatnik dopasował do zaistniałego stanu faktycznego (np. ze względu na zastosowanie wykładni rażąco odbiegającej od stosowanych standardów interpretacyjnych), takie działania powinny także podlegać ocenie w postępowaniu wymiarowym, a nie klauzulowym.

44. Zakładając racjonalność ustawodawcy, należy zatem poszukiwać innego znaczenia działania w sprzeczności z „przedmiotem i celem przepisu”. W pierwszej kolejności należy zauważyć że owa sprzeczność z „przedmiotem i celem” jest spreczna „w danych okolicznościach”. Tym samym można przyjąć, że owa sprzeczność jest warunkowana występowaniem określonych okoliczności, do których należy zaliczyć, biorąc pod uwagę całą treść art. 119a § 1 OP oraz cel, dla którego przepis ten został ustanowiony: sztuczność działania oraz działanie przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej.
45. Takie rozumienie art. 119a § 1 OP, pozwala przyjąć, że przesłanka sprzeczności z przedmiotem i celem jest przesłanką w pewnym stopniu „samospełniającą się” w przypadku gdy zostanie wykazane sztuczne działanie dokonane przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej⁵.
46. OP nie zawiera definicji „sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej”. Należy przy tym zauważyć, iż jest to jedyna ze wszystkich przesłanek stosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, której ustawodawca nie nadał znaczenia za pomocą definicji legalnej. Nie

⁵ „Zdaniem Sądu więc kluczowe znaczenie ma wykazanie przez Szefa KAS wydającego odmowę wydania opinii zabezpieczającej, że sposób działania podatnika nie zostałby zastosowany przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami a zasadniczym celem sztucznego działania podatnika było osiągnięcie korzyści podatkowej przez co jest ona spreczna z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej” – tak uzasadnienie Wyroku WSA w Warszawie, sygn. akt III SA/Wa 2354/17.

budzi przy tym wątpliwości, że spełnienie tej przesłanki badać należy na gruncie danego przepisu ustawy podatkowej, którego zastosowanie miało – w intencji podatnika – doprowadzić do osiągnięcia korzyści podatkowej⁶. Przyjąć także należy, że mówiąc o sprzeczności ustawodawca nie miał na myśli sprzeczności z przedmiotem i celem ustawy podatkowej nie chodzi zatem o sprzeczność z celem fiskalnym⁷. Brak jest jednak rozstrzygnięcia na czym ma polegać sprzeczność zamierzonej korzyści podatkowej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej, co wymagałoby wskazania powodu, dla którego osiągnięcie przez podatnika korzyści podatkowej jest w danych okolicznościach nieakceptowalne pomimo, iż korzyść ta jest wynikiem zastosowania obowiązujących przepisów prawa podatkowego.

47. W poprzednich opiniach Rada PUO wskazała, że przesłanka sprzeczności z przedmiotem i celem ustawy podatkowej jest przesłanką w pewnym stopniu „samospełniającą się” w przypadku, gdy zostanie wykazane sztuczne działanie dokonane przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej⁸.

48. Rada PUO co do zasady podziela ten pogląd. Podstawą kwestionowania na gruncie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania wynikającej z danego stanu faktycznego korzyści podatkowej jest to, w jaki sposób podatnik doprowadził do zrealizowania określonego stanu faktycznego. Brak sztuczności

⁶ Tak na przykład A. Ladziński, A. Olesińska, *Przepisy o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania – ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania* [w:] B. Brzeziński (red.) i in. *Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym*, Wolters Kluwer Polska 2018.

⁷ Tak na przykład M. Guzek, M. Stefaniak, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – komentarz praktyczny*, C.H. Beck 2018; M. Kondej, *Sprzeczność korzyści podatkowej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej jako przesłanka stosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, Polski Przegląd Nauk Społecznych 2018.

⁸ Zob. przypis nr 5.

działania oznacza bowiem, że trudno zrealizowaną w taki sposób korzyść podatkową kwestionować.

49. Skoro zatem sztuczność i działanie w celu osiągnięcia korzyści warunkuje uznanie działania sprzecznego z przedmiotem i celem przepisu należy przyjąć, że działanie sprzeczne z „przedmiotem i celem” nie dotyczy przepisu, który podatnik zastosował, ale który powinien był zastosować, gdyby nie działał w sposób sztuczny i nie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. Zatem warunkiem jest tu wskazanie przepisu adekwatnego (referencyjnego).
50. Ten referencyjny przepis powinien być odnoszony do przepisu, który powinien odpowiadać czynności odpowiedniej (w rozumieniu art. 119a § 3 OP) lub takiemu stanowi faktycznemu jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano (zgodnie z art. 119a § 5 OP).
51. Zgodnie z takim podejściem oraz uwzględniając fakt, że czynnością odpowiednią byłoby bezpośrednie licencjonowanie znaku towarowego przez Podatnika, w rozpatrywanej sprawie sprzeczność ta dotyczyłaby art. 15 ust. 1 oraz art. 16b ust. 1 updog.
52. Podatnik nie byłby bowiem uprawniony do ujęcia w kosztach uzyskania przychodów udziału w odpisach amortyzacyjnych od znaku towarowego, a także do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków z tytułu opłat licencyjnych.
53. Alternatywny sposób odczytywania normy art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej w części dotyczącej sprzeczności w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu (który to sposób interpretacji w badanej sprawie nie będzie prowadzić do odmiennych rezultatów niż sposób dotychczas zastosowany) odnosi normatywną przesłankę sprzeczności z przedmiotem

i celem przepisu do przepisu, który został zastosowany przez podatnika. Taki sposób interpretacji art. 119a § 1 OP wskazuje, że przepis ten nakazuje ustalenie powstania po stronie podatnika korzyści podatkowej, która jest sprzeczna w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu. W sytuacji, gdy dojdzie do takich ustaleń, konieczne jest określenie skutków podatkowych na podstawie czynności odpowiedniej (tzn. na podstawie przepisów, które powinny były być zastosowane w sytuacji wystąpienia czynności odpowiedniej (art. 119a § 2 i 3 OP) lub na podstawie takiego stanu faktycznego, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano (zgodnie z art. 119a § 5 OP).

54. Rozszerzając rozważania z zastosowaniem tego sposobu interpretacji art. 119a § 1 OP w odniesieniu do analizowanego stanu faktycznego zauważyć należy, że Podatnik zaliczał do kosztów uzyskania przychodów wydatki z tytułu opłat licencyjnych za korzystanie ze znaku, a także odpisy amortyzacyjne.
55. W kontekście analizowanej sprawy oraz podjętego przez Podatnika zespołu czynności zauważyć należy, że sprzeczne z celem ustawy jest takie ukształtowanie zespołu czynności, który doprowadza do tego, że podmiot, który wytworzył znak towarowy jest uprawniony do ujmowania w kosztach uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od tego znaku. Co do zasady bowiem, zgodnie z art. 16b ust. 1 pkt 6 updop, odpisów amortyzacyjnych dokonuje się od wartości znaków towarowych nabytych, a nie wytworzonych przez właściciela znaku.
56. W konsekwencji, z uwagi na fakt, że czynnością odpowiednią byłoby bezpośrednie zawarcie przez Podatnika umów licencyjnych, w rozpatrywanej sprawie konsekwencje podatkowe powinny zostać określone z uwzględnieniem art. 15 ust. 1 i art. 16b ust. 1 pkt 6 updop, tj. z pominięciem ujęcia w kosztach uzyskania

przychodów opłat licencyjnych oraz części odpisów amortyzacyjnych od znaku towarowego.

57. Przyjąć zatem należy, że momentem osiągnięcia tej korzyści byłby natomiast najwcześniej koniec roku podatkowego, tj. 31 grudnia 2016 roku, wtedy bowiem zakończył się dla Podatnika rok podatkowy (obrotowy).
58. W opinii Rady PUO w sprawie nie występują przesłanki uniemożliwiające zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej, o których mowa w art. 119b tej ustawy.
59. Niezależnie od oceny dotyczącej zasadności zastosowania art. 119a OP koniecznym jest, w ocenie Rady, odniesienie się do możliwości zastosowania tego przepisu do przedstawionego we wniosku Szefa KAS stanu faktycznego.
60. Rada PUO jest świadoma wątpliwości, jakie może budzić problematyka intertemporalnych zagadnień związanych ze stosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w stosunku do czynności podjętych przed wejściem w życie przepisów Ustawy zmieniającej. Okoliczność ta ma istotne znaczenie na tle rozpatrywanej sprawy, gdyż dotyczy m.in. odpisów amortyzacyjnych, które były dokonywane w ciągu całego roku, a więc także w momencie, w którym w polskim prawodawstwie wewnętrznym nie obowiązywała klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania. Klauzula ta wprowadzona została bowiem Ustawą zmieniającą.
61. Co więcej, czynności, które doprowadziły do powstania po stronie Podatnika uprawnienia do ujmowania odpisów amortyzacyjnych od wartości niematerialnych i prawnych w kosztach uzyskania

przychodów również miały miejsce przed wejściem w życie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania.

62. W tym kontekście przywołać należy art. 7 Ustawy zmieniającej, który wyraźnie wskazuje, że przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania mają zastosowanie do „korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy”. Zgodnie natomiast z art. 9 Ustawy zmieniającej, weszła ona w życie po upływie 30 dni od dnia ogłoszenia, które miało miejsce 14 czerwca 2016 r.
63. Brzmienie powołanego przepisu nie stwarza problemów interpretacyjnych. Przepisy art. 119a i 119f OP mają zastosowanie do korzyści podatkowych uzyskanych po 15 lipca 2016 roku⁹.
64. Mając na uwadze okoliczności przedstawione w poprzednich częściach Opinii należy uznać, że skutkiem opisanej czynności było osiągnięcie korzyści obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego na skutek zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości niematerialnej i prawnej – znaku towarowego. Ostateczna kwota tych kosztów była znana na koniec roku podatkowego.
65. Pamiętać przy tym należy, iż odpisy te były dokonywane były przez Podatnika miesięcznie.
66. Oznacza to, że w sprawie będącej przedmiotem niniejszej Opinii występuje klasyczny przypadek podatku odnoszącego się do otwartego stanu faktycznego oraz podatku, na poczet którego

⁹ Stanowisko takie zostało również potwierdzone w dotychczasowym orzecznictwie sądowym, gdzie stwierdzono m.in., że: „Powyższe oznacza, że nawet, jeżeli czynności w następstwie których powstała korzyść podatkowa zostały podjęte przed wejściem w życie ustawy zmieniającej OP, ale sama korzyść podatkowa powstała po wejściu w życie ww. ustawy to czynności te mogą być również badane w aspekcie art. 119a i nast. OP” (tak WSA w Warszawie w wyroku z 8 czerwca 2018 r., sygn. akt III SA/Wa 2354/17).

Podatnik jest zobowiązany obliczać i wpłacać zaliczki. Podkreślenia wymaga również, że część odpisów amortyzacyjnych została ujęta w kosztach uzyskania przychodów i była uwzględniona przy obliczaniu wysokości zaliczek przed wejściem w życie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

67. W swoich poprzednich opiniach Rada PUO zajęła stanowisko stwierdzające, że korzyść podatkową, którą w niniejszej sprawie jest obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego, możemy odnosić wyłącznie do ostatniego dnia roku podatkowego. W konsekwencji Rada PUO przyjęła, że powstanie korzyści nastąpiło w ostatnim dniu roku podatkowego, a więc w czasie, gdy obowiązywała już klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania.
68. Na tym tle pojawia się wątpliwość, czy dokonywanie przez nią wykładni art. 7 Ustawy zmieniającej z powoływaniem się na wybrane zasady konstytucyjne, gdy literalne brzmienie tego przepisu nie budzi wątpliwości i w sytuacji gdy Rada PUO nie jest sądem lub organem pełniącym funkcje sądowe, byłoby przekroczeniem jej kompetencji, które wynikają z art. 119m OP.
69. Wskazać również można na spory, jakie powstawały w doktrynie i orzecznictwie, które dotyczyły możliwości sądowej kontroli konstytucyjności przepisów ustaw. Ich podstawą był przepis art. 178 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej, który wprost wskazuje, że sędziowie podlegają Konstytucji oraz ustawom. W przypadku Rady PUO brak jest takiego przepisu, a kompetencje Rady PUO zostały wyraźnie określone treścią art. 119m OP.
70. Warto również zauważyć, że zdaniem Trybunału Konstytucyjnego bezpośrednio stosowania Konstytucji (art. 8 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej) nie oznacza kompetencji do kontroli konstytucyjności obowiązującego ustawodawstwa przez sądy lub

inne organy stosujące prawo. Tryb kontroli konstytucyjnej został bowiem wyraźnie unormowany w art. 118 ust. 1 Konstytucji, w którym orzekanie w tych sprawach zastrzeżono do wyłącznej kompetencji Trybunału Konstytucyjnego. W konsekwencji, obalenie domniemania zgodności przepisów prawa powszechnie obowiązującego z Konstytucją może być dokonane jedynie wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego¹⁰.

71. Biorąc pod uwagę powyższe rozważania przyjąć należy, że sytuacja, w której w Rada PUO bez wyraźnej podstawy prawnej zaczęłaby dokonywać swoistej kontroli konstytucyjności prawa powszechnie obowiązującego rodziłaby ryzyko związane z rozproszonym systemem kontroli konstytucyjności.
72. Dodatkowo, należy również podnieść złożoność zagadnień prawnych, które skupiają się w analizowanym przypadku w kontekście przepisu intertemporalnego, tj. art. 7 Ustawy zmieniającej.
73. Złożoność tych zagadnień, koncentrujących się w badanej sprawie w odniesieniu do przepisu intertemporalnego i ewentualnych prób oceny tego przepisu z perspektywy uregulowań konstytucyjnych przejawia się również we wzajemnym przenikaniu się rozmaitych, czasami stojących we wzajemnym konflikcie, zasad wyrażonych w przepisach Konstytucji. Bezspornie oprócz powoływanych w kontekście art. 7 Ustawy nowelizującej zasad wynikających z art. 2 lub art. 217 Konstytucji, ustawa zasadnicza zawiera również zasady odnoszące się do powszechności i równości opodatkowania, Rzeczypospolitej jako dobra wspólnego, zasady poszanowania uczciwej konkurencji lub innych zasad odnoszących się do interesu

¹⁰ Zob. orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z 22 marca 2000 r., P 12/98; z 31 stycznia 2001 r., P 4/99; z 22 listopada 2001 r., K 36/01; z 28 listopada 2001 r., K 36/01; z 4 grudnia 2001 r., SK 18/00; czy z 10 grudnia 2002 r., P 6/02.

publicznego. Uwzględniając złożoność tej materii, wydaje się więc właściwe zasygnalizowanie przez Radę PUO wątpliwości w tym zakresie.

74. Kolejnym aspektem wskazującym na złożoność zagadnienia jest fakt, że Opinia Rady PUO w niniejszej sprawie może w praktyce mieć szerszy zakres zastosowania niż sytuacja dotycząca tego konkretnego Podatnika.
75. Rada PUO jest świadoma, iż w praktyce biznesowej, w latach poprzedzających wejście w życie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, powszechne były transakcje odnoszące się do znaków towarowych wytworzonych przez podatników. Nie jest intencją Rady przesądzenie, że w odniesieniu do wszystkich tego typu transakcji (o ile ich skutki podatkowe w postaci korzyści trwały po 15 lipca 2016 r.) istnieją podstawy do uznania ich za zmierzające do unikania opodatkowania. Wręcz przeciwnie, Rada PUO zwraca uwagę, iż stan faktyczny każdej z tego typu spraw musi być rozważany indywidualnie, z uwzględnieniem wszystkich czynników – w szczególności uzasadnienia ekonomicznego czynności (zespołu czynności). Z tego też powodu głos Rady PUO powinien być głosem wyważonym.
76. Równolegle Rada PUO wskazuje, że choć nie budzi wątpliwości, że na podstawie reguły międzyczasowej klauzula może zostać zastosowana do stanów faktycznych, w których zarówno korzyść podatkowa, jak i czynność abuzywna (czynności) zostały dokonane po dniu wejścia w życie nowelizacji, o tyle powstaje pytanie, czy możliwym jest przyjęcie, że klauzula może być każdorazowo stosowana także do korzyści podatkowych powstałych po nowelizacji, jednak w związku z zaistnieniem otwartego stanu faktycznego, a więc konsekwencji podatkowych powtarzających się w trakcie całego roku podatkowego. Brzmienie przepisu art. 7

Ustawy nowelizującej może prowadzić do powstania stanu niepewności co do stosowania klauzuli w aspekcie intertemporalnym w świetle standardów konstytucyjnych. Wątpliwości te dostrzega również doktryna prawa podatkowego¹¹. Ponadto, jak wskazuje się w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego „zasada ochrony zaufania do państwa i do prawa, określana także jako zasada lojalności państwa wobec obywatela, wyraża się w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane zgodnie z obowiązującym prawem będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny. Przyjmowane przez ustawodawcę nowe unormowania nie mogą zaskakiwać ich adresatów, którzy powinni mieć czas na dostosowanie się do zmienionych regulacji i spokojne podjęcie decyzji co do dalszego postępowania”¹². I podobnie (...) państwo powinno być lojalne wobec adresatów norm, które stanowi” zaś (...) „w demokratycznym państwie prawnym stanowienie i stosowanie prawa nie może być pułapką dla obywateli”¹³. Także we wcześniejszych orzeczeniach TK odnosił się do zasad stanowienia prawa podatkowego podkreślając, że nie można im nadawać mocy wstecznej, o ile pogarszają one sytuację podatnika¹⁴, a ponadto przepisy dotyczące podatków płaconych w rocznej perspektywie czasowej wymagają nie tylko respektowania zasady niedziałania prawa wstecz, lecz także mają

¹¹ Por. H. Filipczyk, *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 9; K. Turzyński, M. Kolibski, *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych – polemika*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 12, s. 21 i nast., M. Kondej, *Problematyka intertemporalna stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, Przegląd Podatkowy 2017, nr 7, s. 26 i nast.

¹² Wyrok TK z 7 lutego 2001 r., K 27/00, OTK z. 2/2001, poz. 29.

¹³ Wyrok TK z 20 stycznia 2009 r., P 40/07, OTK-A z. 1/2009, poz. 4.

¹⁴ Wyrok TK z 29 marca 1994 r., K/13/93, OTK z. 1994, poz. 6.

być tworzone przy zachowaniu stosownego *vacatio legis* w roku poprzedzającym rok podatkowy¹⁵. W ocenie TK nie można w szczególności w przypadku podatków opłacanych za rok podatkowy zaskakiwać zmianą podatku w trakcie trwania roku podatkowego¹⁶. Zmiany takie, chodzi zwłaszcza o zmiany w podatku dochodowym od osób fizycznych, powinny wchodzić w życie przynajmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego¹⁷. Znoszenie lub ograniczanie praw podmiotowych przysługujących jednostce nie może być arbitralne; ochrony wymagają także tzw. interesy w toku¹⁸. Prawo podatkowe musi bowiem zapewniać podatnikom pełną przejrzystość w zakresie tego, jakie normy podatkowe będą ich wiązały w trakcie danego roku podatkowego, tak aby mogli oni swobodnie zaplanować swoje działania i nie byli w trakcie ich realizacji zaskakiwani zmianami przepisów¹⁹. W literaturze podkreśla się, że przy załatwianiu sprawy podatkowej niezbędne jest zidentyfikowanie regulacji prawnej, która znajduje zastosowanie w ustalonym stanie faktycznym, co jest niezbędnym warunkiem jej prawidłowej subsumcji. W pierwszej kolejności należy ustalić moment wejścia w życie ustawy podatkowej, bowiem akt ten znajduje zastosowanie tylko do zdarzeń, które nastąpiły po tym momencie. W drugiej kolejności ustalenia wymaga to, czy moment, w którym ustawa podatkowa rozpoczyna obowiązywanie, został określony przez ustawodawcę w sposób czyniący zadość zasadom wejścia w życie regulacji prawnej, której przedmiotem jest określanie ciężaru podatkowego. Warunkiem wejścia w życie ustawy podatkowej jest zapewnienie podatnikowi okresu przygotowawczego do nowej

¹⁵ Por. powołany wyżej Wyrok TK z 29 marca 1994 r.

¹⁶ Ibidem, a także wyrok TK z 15 marca 1995 r., K 1/95, OTK z 1995, poz. 7.

¹⁷ Wyrok TK z dnia 28 grudnia 1995 r., K/28/95, OTK z. 3/1995; wyrok TK z 15 lutego 2005 r., K 48/04, OTK-A z. 2/2005, poz. 15.

¹⁸ Wyrok TK z 25 listopada 1997 r., K/26/97, OTK z. 5-6/1997, poz. 64; wyrok TK z 10 lutego 2015 r., P 10/11, OTK z. 2/2015, poz. 13.

¹⁹ Por. powołany wyżej Wyrok TK z 29 marca 1994 r.

regulacji prawnej (odpowiednie *vacatio legis*), określone przez ustawodawcę wprost lub pośrednio, wejście w życie ustawy daje podstawę jej stosowania od tego momentu²⁰. Jeśli zatem skutkiem regulacji prawnej jest zmiana – na niekorzyść podatnika – przesłanek lub sposobu rozliczenia zwolnienia, zmieniona ustawa podatkowa powinna znaleźć zastosowanie do podatników, którzy podjęli już aktywność stanowiącą jedną z przesłanek zwolnienia, tylko pod warunkiem uwzględnienia tej okoliczności. W przeciwnym razie podatnicy ci powinni podlegać regulacji prawnej, która obowiązywała w momencie spełnienia pierwszej z przesłanek zwolnienia z podatku.

77. Podkreślić należy, że kwestii intertemporalnych dotyczy większość wywiedzionych z art. 2 Konstytucji orzeczeń TK odnoszących się do wymagań wiążących ustawodawcę przy określaniu ciężaru podatkowego, a w szczególności zakazu retroaktywnego działania prawa, odpowiedniego *vacatio legis*, ochrony praw nabytych, w tym zwłaszcza ochrony tzw. interesów w toku.
78. W orzecznictwie TK z art. 2 w zw. z art. 217 Konstytucji wyprowadzono zasadę ochrony tzw. interesów w toku²¹, która odnosi się do sytuacji, w której:
- a. przepisy prawa wyznaczają pewien horyzont czasowy dla realizowania określonych przedsięwzięć (powinien on przekraczać okres roku podatkowego);
 - b. przedsięwzięcie ma charakter rozłożony w czasie i nie może się zrealizować w wyniku jednorazowego zdarzenia gospodarczego;

²⁰ Por. T. Nowak, *Konstytucja i Ordynacja podatkowa jako instrumenty zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika przy określaniu ciężaru podatkowego*, Warszawa 2019, s. 248-249.

²¹ Po raz pierwszy w powołanym już wyroku z 25 listopada 1997 r.

- c. podatnik faktycznie rozpoczął określone przedsięwzięcie w okresie obowiązywania tych przepisów.
79. Problematyczne jednakże wydaje się bezpośrednie stosowanie art. 217 Konstytucji, jeśli przepisy wprowadzające nową regulację wprost przewidują jej wsteczne działanie. W niniejszej sprawie przepisy przejściowe zostały zawarte w ustawie zmieniającej i to na niekorzyść podatnika, ale nie uwzględniają one w sposób dostateczny sytuacji podatników, którzy już rozpoczęli (a nawet zakończyli) przedsięwzięcie skutkujące spełnieniem przesłanek zwolnienia. W tej sytuacji bezpośrednie zastosowanie przez organy lub sądy art. 217 Konstytucji wymagałoby pominięcia przez nie ustawy zawierającej przepis przejściowy, która przecież stała się częścią krajowego porządku prawnego, a to wykracza poza ich kognicję i kompetencję. Z tego punktu widzenia najbardziej właściwą drogą byłoby wystąpienie z pytaniem prawnym do TK. Zauważyć należy, że konieczność zaangażowania TK stanowi instrument zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika, ale dopiero na etapie postępowania sądowoadministracyjnego.
80. W ocenie Rady PUO, istnieją wątpliwości, czy dopuszczenie możliwości stosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania do korzyści podatkowych powstałych po nowelizacji, jednak w związku z czynnościami, podjętymi przed 15 lipca 2016 roku *de facto* nie oznacza prawnej rekwalfikacji na niekorzyść podatnika faktów prawnych (czynności) i nie naraża organów stosujących prawo na zarzut retroaktywnego stosowania nowego prawa. Nie można przy tym abstrahować od faktu, że unormowania prawne dotyczące klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania nie były znane podatnikom, którzy dokonywali przed jej wejściem w życie czynności, które mogą na gruncie obowiązujących obecnie przepisów zostać uznane za unikanie opodatkowania. Oznacza to, że strony w chwili

podejmowania czynności nie mogły w sposób odpowiedni zabezpieczyć swojej sytuacji np. poprzez uzyskanie opinii zabezpieczającej. W demokratycznym państwie prawa stanowienie i stosowanie prawa nie może być pułapką dla obywatela, który powinien mieć możliwość układania swoich spraw w zaufaniu, że nie naraża się na niekorzystne skutki prawne swoich decyzji i działań, które to skutki nie były możliwe do przewidzenia w chwili ich podejmowania²².

81. Nie ulega wątpliwości, że formułowanie jakichkolwiek tez czy hipotez w kwestii ewentualnej niekonstytucyjności normy intertemporalnej zawartej w art. 7 Ustawy nowelizującej nie należy do kompetencji Rady PUO. Niemniej jednak Rada PUO opiniując zasadność zastosowania przepisu art. 119a OP w indywidualnych sprawach, ma prawo zająć stanowisko w kwestii właściwego rozumienia i stosowania przepisu art. 7 ustawy nowelizującej w kontekście ograniczeń narzuconych przez standardy konstytucyjne. W ocenie Rady PUO dokonane przez ustawodawcę rozstrzygnięcia intertemporalne muszą być zgodne z zasadą ustawowego charakteru podatku (art. 217 Konstytucji) oraz z zasadą demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji). W szczególności Rada PUO odnosi się tu do zakazu wstecznego stosowania przepisów, które pogarszają sytuację podatnika.

82. Działanie prawa wstecz może wiązać się bądź to z retroaktywnością, bądź to retrospektywnością regulacji prawnej. O retroaktywnym działaniu prawa mówimy wtedy, gdy nowe prawo stosuje się do zdarzeń „zamkniętych w przeszłości”, zakończonych przed wejściem w życie nowych przepisów. Nie można ustanawiać przepisów prawa, które wiązałyby skutki prawne ze zdarzeniami prawnymi mającymi miejsce w przeszłości, a w razie wątpliwości co do czasu obowiązywania ustawy należy

²² Por. powołany powyżej wyrok TK z 25 listopada 1997 r.

przyjmować, co wielokrotnie było wyrażane w orzecznictwie, że każdy przepis normuje przyszłość, a nie przeszłość²³. Z retrospektywnością prawa mamy do czynienia wtedy, gdy przepisy nowego prawa regulują zdarzenia bądź stosunki prawne o charakterze „otwartym”, ciągłym, takie, które nie znalazły jeszcze swojego zakończenia („stosunki w toku”), które rozpoczęły się, powstały pod rządami dawnego prawa i trwają dalej, po wejściu w życie przepisów nowej ustawy²⁴. W odniesieniu do retrospektywności i retroakcji trzeba podnieść dwie kwestie budzące wątpliwości. **Pierwsza kwestia** dotyczy możliwości zastosowania klauzul abuzywnych w stosunku do czynności opodatkowanych przed ich wejściem w życie. Mowa o stanach podatkowoprawnych „zamkniętych” i powstałych w dacie, w której nie obowiązywały komentowane przepisy, a które skutkowały powstaniem korzyści i opodatkowaniem dochodu przed wejściem w życie nowych przepisów. Przykładowo przed wejściem w życie klauzul abuzywnych nastąpiła wypłata dochodu (przychodu) od zysków kapitałowych i zastosowano zwolnienie podatkowe w stosunku do tak powstałego zobowiązania podatkowego i, w stosunku do którego upłynął termin zapłaty podatku. W takich wypadkach zastosowanie klauzuli w stosunku do „zamkniętych” stanów podatkowoprawnych oznaczałoby stosowanie prawa wstecz. W konsekwencji należy przyjąć, że przepisy antyabuzywne nie mogą być stosowane do stanów „zamkniętych”, gdyż sprzeciwia się temu zakaz retroakcyjnego stosowania przepisów prawa. Przepisy antyabuzywne nie mogą mieć zastosowania w stosunku do korzyści podatkowych uzyskanych przed dniem 15 lipca 2016 r. **Druga kwestia** dotyczy sytuacji, gdy określone czynności zostały podjęte przed wejściem w życie klauzuli antyabuzywej, ale jednocześnie cyklicznie po wejściu w życie

²³ Uchwała NSA z 20 października 1997 r. sygn. akt FPK 11/97, ONSA 1998, nr 1, poz. 10.

²⁴ Uchwała NSA z 10 kwietnia 2006 r., I OPS 1/06, ONSAiWSA 2006, nr 3, poz. 71, podobnie wyrok TK z 18 października 2006 r., P 27/05, OTK-A 2006, nr 9, poz. 124.

nowelizacji występują sytuacje, które mogą skutkować uzyskaniem korzyści podatkowej. Tak jest w niniejszej sprawie, gdzie umowa licencyjna została zawarta przed wejściem w życie komentowanych przepisów i dokonywanie odpisów amortyzacyjnych rozpoczęło się również przed 15 lipca 2016 r. Korzyści podatkowe mogą w takim układzie występować cyklicznie w wyniku zaliczania do kosztów uzyskania przychodów opłat licencyjnych oraz odpisów amortyzacyjnych.

83. Jak wspomniano wyżej, art. 7 ustawy wprowadzającej ogólną klauzulę wskazuje, że ma ona zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie nowelizacji OP, a więc po 15 lipca 2016 r. Jak wynika z analizy procesu ustawodawczego intencją projektodawcy było wprowadzenie przepisów, w wyniku których przy uwzględnieniu retrospektywnego ich stosowania nowe przepisy antyabuzywne obejmą stosunki prawne, które wprawdzie zostały nawiązane pod rządami dawnych przepisów, ale wówczas nie zostały jeszcze zrealizowane wszystkie istotne elementy tych stosunków (tzw. stany „otwarte”). Przepis art. 5 projektu stanowił, że „Przepisy art. 119a-119f ustawy zmienianej w art. 1 mają zastosowanie do czynności dokonanych po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy”. Objasniając ów przepis w uzasadnieniu projektu Rząd przedstawił propozycję wykładni autentycznej tego unormowania głosząc, że: „Przepisy o klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania będą miały zastosowanie do czynności dokonanych po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy. Zakres czasowy stosowania ustawy został wyraźnie powiązany z dokonaniem czynności. Dla każdej czynności można ustalić konkretny moment, datę jej dokonania. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania będzie stosowana do każdej czynności stanowiącej unikanie opodatkowania dokonanej pod rządami ustawy. Istotne będzie, kiedy (przed czy po wejściu w życie niniejszej ustawy) nastąpi moment dokonania czynności.

Moment przygotowywania tej czynności nie ma żadnego znaczenia dla stosowania ustawy. Tak samo bez znaczenia jest, czy czynność stanowiąca unikanie opodatkowania została poprzedzona innymi czynnościami i ile tych czynności poprzedzających było”. Z kolei art. 7 Ustawy zmieniającej ustalał, że ustawa wchodzi w życie po 30 dniach od dnia ogłoszenia. W tym względzie w rządowym projekcie zmian ordynacji wyjaśniano: „Przewiduje się, że ustawa wejdzie w życie po upływie 30 dni od dnia ogłoszenia ustawy. W tym czasie podatnik powinien zaprzestać stosować sztuczne działania, które obecnie wykorzystuje do unikania opodatkowania. Celem projektowanych rozwiązań była przede wszystkim prewencja. Trudno uznać w tej sytuacji istnienie „prawa nabytego” do kontynuowania unikania opodatkowania pod rządami nowej ustawy tylko dlatego, że wcześniej zostały wykreowane sztuczne mechanizmy działania”. Celem projektowanej regulacji intertemporalnej było zatem umożliwienie zastosowania nowych przepisów do stanów „otwartych”, a więc objęcie możliwością oceny nowych przepisów (ogólnej klauzuli) czynności podjętych przed wejściem w życie nowego prawa, a które skutkowały powstaniem korzyści podatkowej po wejściu w życie ogólnej klauzuli z art. 119a OP. Przepis przejściowy (art. 7 Ustawy zmieniającej) dotyczy „cyklicznych” korzyści podatkowych, a więc sytuacji, w których wskutek podjętych czynności zazwyczaj przed wejściem w życie ustawy zmieniającej Ordynację podatkową korzyść podatkowa pojawia się „cyklicznie” tj. np. w każdym roku podatkowym powstaje zobowiązanie podatkowe w obniżonej wysokości²⁵. Można mieć wątpliwość, czy art. 7 Ustawy zmieniającej poprzez objęcie oceną działań podatnika podjętych przed wejściem w życie nowego prawa w rezultacie nie skutkowałoby złamaniem zasady zakazu retroakcji. Przepis intertemporalny odnosi się do korzyści rozpoznanych po wejściu

²⁵ Wyrok z dnia 8 czerwca 2018 r., sygn. III SA/Wa 2354/17.

nowego prawa, ale uprzednio należałoby dokonać oceny co do sztuczności (oraz sprzeczności z celem ustawy) czynności podjętych przed wejściem tego prawa. Ocena dokonywana byłaby poprzez pryzmat wzorca nieistniejącego w dacie dokonywania czynności, a to może budzić kontrowersje z uwagi na zasadę niedziałania prawa wstecz. W konsekwencji wobec niestwierdzenia niekonstytucyjności przedmiotowej normy intertemporalnej może być uzasadnione dokonanie takiej wykładni art. 7 Ustawy zmieniającej, która przy uwzględnieniu wykładni prokonstytucyjnej nadałaby jej sens. Zastosowanie przedmiotowych przepisów o charakterze retrospektywnym powinno skutkować konsekwencjami w stosunku do czynności w toku²⁶. Oznacza to w szczególności, że nie można wykluczyć interpretacji, zgodnie z którą podatnik mógł zainicjować podatkowoprawny stan faktyczny przed wejściem w życie nowego prawa, ale zasadnicze elementy konstrukcji stwierdzenia unikania opodatkowania (sztuczny stan sprzeczny z celem ustawy skutkujący korzyściami podatkowymi) utrzymały się (trwały) pod rządami nowego prawa. Przyjmując taką interpretację, nie zostałyby zrealizowane wszystkie istotne elementy unikania opodatkowania, a które określone są w art. 119a i nast. OP. W tym wypadku klauzula miałaby zastosowanie retrospektywne, ale w wyłącznie określonym skutku odnoszącym się do podstawowych elementów wynikających z normy antyabuzywnej.

84. Moment powstania zobowiązania podatkowego jest niezwykle ważny dla ustalenia odpowiedzialności podatkowej oraz okresów przedawnienia. Sposoby powstania zobowiązania podatkowego określone zostały w art. 21 Ordynacji podatkowej. W jego świetle zobowiązanie podatkowe, co do którego na podatniku istnieje obowiązek samoobliczenia podatku, powstaje z dniem zaistnienia

²⁶ Wyrok z dnia 17 maja 2019 r., sygn. akt II FSK 1596/17 CBO SA.

zdarzenia z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania. Zarazem zaś jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, a zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób określony powyżej, podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty. Z przepisu tego wynika wprost, że ustawodawca rozróżnia moment powstania zobowiązania podatkowego od momentu jego zapłaty.

85. Stosowanie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania wymaga zdefiniowania momentu uzyskania korzyści. W dotychczasowych opiniach Rada PUO przyjmowała, iż korzyść ta powstaje na koniec roku podatkowego. Kwestia ta nie jest jednak całkowicie jednoznaczna.

86. Na gruncie podatków dochodowych niezbędne jest rozróżnienie:

- a. daty zdarzenia, które wpływa na wysokość zobowiązania podatkowego (takiego jak moment powstania przychodu lub kosztu);
- b. powstanie obowiązku zapłaty zaliczki na podatek (o ile obowiązek taki istnieje);
- c. daty powstania ostatecznego zobowiązania podatkowego.

87. W niniejszej sprawie mamy do czynienia z sytuacją, w której Podatnik ujmował w kosztach uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne w okresach miesięcznych. Koszty takie powstały zatem zarówno przed wejściem w życie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, jak i po dacie jej wejścia w życie. Analogicznie, zarówno przed jak i po 15 lipca 2016 r. Podatnik był zobowiązany do uiszczania zaliczek na podatek.

88. Doceniając konieczność uregulowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania jako mechanizmu zapobiegającego niekorzystnym z punktu widzenia interesów Skarbu Państwa działaniom podatników, nie można zapomnieć, że chociaż wskazany przez wnioskodawcę instrument byłby przydatny do zapobieżenia dokonanej „manipulacji”, jednakże problematyczny może być fakt, że instytucja klauzuli wprowadzona została w trakcie roku podatkowego. Ten zaś argument może mieć istotne znaczenie, jeżeli mamy przyznać rangę zasadzie, że prawo nie działa wstecz. Przeciwna jego interpretacja może się spotkać z ograniczeniami zawartymi w Konstytucji oraz w przepisach ustawy z dnia 20 lipca 2000 r o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych²⁷. Konstytucja stanowi (art. 88 ust. 1), że warunkiem wejścia w życie ustaw, rozporządzeń oraz aktów prawa miejscowego jest ich ogłoszenie, natomiast zasady i tryb ogłaszania aktów normatywnych powierza ustawie (ust 2). W art. 4 *in fine* ustawy o aktach ustawodawca normuje minimalne terminy w jakich akty normatywne muszą wchodzić w życie, tworząc dla skrajnych przypadków wskazówkę interpretacyjną, uzależniającą ich na przykład niezwłoczne obowiązywanie od konieczności wykazania ważnego interesu państwa oraz ustalenia, czy zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie. Znaczenie dla opiniowanego wniosku może mieć natomiast art. 5 powołanej ustawy, który głosi, że przepisy art. 4 nie wyłączają możliwości nadania aktowi normatywnemu wstecznej mocy obowiązującej, jeżeli zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie. Można wyrażać obiekcje, że w takiej nadzwyczajnej sytuacji powołanie się w motywach aktu normatywnego na ważny interes państwa może nie być wystarczające. W tych okolicznościach wykazanie przez ustawodawcę, że dla zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu

²⁷ t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1461 (ustawa o aktach).

opodatkowania, wobec minionych stanów faktycznych, nie ma przeszkód ze strony zasad demokratycznego państwa prawnego, powinno nastąpić w uzasadnieniu do tekstu aktu normatywnego.

89. Ustawa zasadnicza za standard uznaje (art. 31 ust. 2) zasadę równości wszystkich wobec prawa. Z reguły tej należy wywodzić prawo do równouprawnienia, czyli równość wszystkich podmiotów w systemie prawa krajowego. W stosunku publicznoprawnym, jaki powstaje pomiędzy obywatelem a organem państwa, równość szans ma istotne znaczenie z punktu widzenia demokratycznego państwa prawnego, jeżeli ma ono urzeczywistniać zasady sprawiedliwości społecznej. W tym mieścić się będzie też przede wszystkim wyprzedzające stanowienie prawa. W stosunku, o którym tu mówimy, pojawia się, jako oczywistość, różnica interesów. Po prostu z innych źródeł wywodzi się interes publiczny a z innych interes indywidualnego obywatela.
90. O konieczności balansowania tych interesów pamiętał 60 lat temu ustawodawca pisząc w art. 7 Kpa, że załatwiając sprawę w postępowaniu administracyjnym organ zobowiązany jest mieć na względzie interes społeczny i słuszny interes obywateli. Przytoczona norma nie ma swego odpowiednika w OP, chociaż zawarty w niej obowiązek ma rangę konstytucyjną.
91. Rada PUO w kwestii reguły intertemporalnej klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania jest świadoma obaw prezentowanych zarówno w doktrynie i orzecznictwie, zgodnie z którymi w świetle standardów konstytucyjnych dopuszczenie retroaktywności czy też retrospekcji prawa podatkowego winno zależeć od tego, jak daleko nowe prawo sięga wstecz oraz jakie przesłanki wiedzy o fakcie zmiany prawa oraz treści tej zmiany były dostępne jednostce (podatnikowi) przed ogłoszeniem tej zmiany (oficjalną publikacją nowego aktu prawnego lub

nowelizacji starego), jak również – co ma istotne znaczenie w przypadku dopuszczalności retroaktywności – charakteru zmiany prawnej (tj. czy jest to zmiana na korzyść adresata normy). Ingerencyjny charakter norm prawa podatkowego w sferę konstytucyjnie chronionych praw i wolności, na straży których stoi przepis art. 2 Konstytucji (zasada praworządności, zasada zaufania obywateli do Państwa i stanowionego przez nie prawa), ogranicza możliwość zastosowania wobec podatnika klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w sytuacji nieistnienia normy ją regulującej ani zapowiedzi jej wprowadzenia do obowiązującego prawa w czasie dokonywania przez niego czynności prawnych.

92. Istotną kwestią, na którą należy ponadto zwrócić uwagę jest roczność podatku dochodowego od osób prawnych. Utrwalonym w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego jest pogląd, zgodnie z którym nie jest dopuszczalne ani dokonywanie zmian obciążeń podatkowych (na niekorzyść podatnika) w trakcie roku podatkowego²⁸. Reguła ta ma istotne znaczenie dla stabilizacji pozycji prawnej podatnika i poszanowania pewności prawa.
93. Dodatkowym (choć nie przesądzającym argumentem, który Rada PUO bierze pod uwagę) jest to, że rozliczenie podatku dochodowego od osób prawnych dokonywane jest w ten sposób, iż podatnik uiszcza w trakcie roku zaliczki na poczet tego podatku. Zaliczki miesięczne, co do zasady, podatnik wpłaca w terminie do 20-go dnia każdego miesiąca za miesiąc poprzedni. Wskazać przy tym należy, że zgodnie z art. 51 § 2 OP niezapłaconą w terminie płatności zaliczkę na podatek uważa się za zaległość podatkową, od której naliczane są odsetki za zwłokę. Ponadto, jeżeli po zakończeniu roku podatkowego organ podatkowy stwierdzi, że wysokość zaliczek wykazana w złożonej deklaracji rocznej jest

²⁸ Por. np. wyroki Trybunału Konstytucyjnego z 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01, OTK-A 2002/1/6 i z 15 lutego 2005 r., sygn. K 48/04, OTK-A 2005/2/15.

nieprawidłowa, jest on, na mocy art. 53a OP uprawniony do wydania decyzji określającej wysokość odsetek za zwłokę na dzień złożenia deklaracji. Innymi słowy, obliczenie i wpłata przez podatnika zaliczki w nieprawidłowej wysokości niesie za sobą konsekwencje w postaci konieczności zapłaty odsetek za zwłokę.

94. Przyjęcie możliwości stosowania przepisów klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania do rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za rok 2016 w sytuacji, w której konsekwencje podatkowe czynności mają charakter cykliczny, miesięczny i trwają przez cały rok podatkowy – a więc miały miejsce także przed 15 lipca 2016 r. – budzi poważne wątpliwości natury konstytucyjnej. Zastosowanie bowiem klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania może przynieść skutek w postaci uznania, że zaliczki na podatek zostały wykazane przez podatnika w niewłaściwej wysokości, co z kolei uprawnia organ podatkowy do określenia odsetek za zwłokę. To zaś może oznaczać retroaktywność wprowadzonej od 15 lipca 2016 r. regulacji.

95. Odnosząc powyższe do stanu faktycznego sprawy należy podkreślić, że w przypadku Podatnika mamy do czynienia z ujmowaniem w kosztach uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych, co miało miejsce przy obliczaniu wysokości zaliczek na podatek dochodowy od osób prawnych za poszczególne miesiące 2016 roku – a więc zarówno przed, jak i po wejściu w życie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania. Uznanie, że Podatnik nie jest uprawniony do takiego ich podatkowego potraktowania ze względu na możliwość zastosowania art. 199a § 1 OP przyniesie skutek w postaci możliwości określenia odsetek za zwłokę od zaliczek na podatek zapłaconych w nieprawidłowej wysokości. To zaś oznaczać może niedopuszczalne, bo retroaktywne, zastosowanie przepisów klauzuli.

Reasumując, w rozpatrywanej sprawie istnieją poważne wątpliwości co do możliwości zastosowania przepisów Działu IIIa OP.

96. Rada PUO nie dostrzegła, aby w sprawie wystąpiła którakolwiek z okoliczności wskazanych w art. 119b § 1 OP. Korzyści odniesione przez Podatnika, przekraczają próg *de minimis*, który był uregulowany w art. 119b § 1 pkt 1 OP. Podatnik nie występował o wydanie opinii zabezpieczającej – w efekcie nie została spełniona żadna z przesłanek, o którym mowa w art. 119b § 1 pkt 2 i 3 OP. Analizowany zespół czynności i osiągnięta przez Podatnika korzyść podatkowa dotyczy podatku dochodowego, a nie podatku od towarów i usług – brak spełnienia przesłanki wyłączającej zastosowania art. 119a § 1 OP, o której mowa w art. 119b § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej. Rada PUO nie dostrzega również – zgodnie z zasadą efektywności przeciwdziałania unikaniu opodatkowania wyrażonej w art. 119b § 1 pkt 5 OP – innego przepisu prawa podatkowego, który w sposób bardziej adekwatny / efektywny pozwoliłby na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.

Przewodniczący Rady
do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania
dr Marcin Lachowicz