

Uchwała nr 4/2022

Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

z 11 kwietnia 2022 r.

w sprawie wniosku Szefa Krajowej Administracji Skarbowej [dalej: **Szef KAS**] z (...) stycznia 2022 r. (data wpływu do Rady (...) stycznia 2022 r.) sygn. (...) [dalej: **Wniosek**], działającego na podstawie art. 119h § 2 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.) [dalej: **Ordynacja podatkowa**], 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 podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2017 r., wykazanego w złożonych zeznaniach PIT-37 oraz PIT-38 prowadzonego wobec Pana D.(...) O.(...) NIP (...), zam. Os. (...) (...), (...) K(...) [dalej: **Strona** lub **Podatnik**], 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:

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.

UZASADNIENIE

Podejmując uchwałę Rada uwzględniła następujące okoliczności.

I. Uwagi wstępne

Dotychczasowy przebieg postępowania

1. Zespół czynności, którego dotyczy Wniosek, ustalony został w toku postępowania podatkowego prowadzonego wobec Strony w sprawie określenia wysokości zobowiązania z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych za 2017 rok. Wnioskiem z (...) stycznia 2020 r., uzupełnionym pismem z (...) września 2020 r. Naczelnik (...) zwrócił się do Szefa KAS o przejęcie kontroli celno-skarbowej, prowadzonej wobec Strony w zakresie przestrzegania przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 2032 ze zm.) [dalej: **ustawa o PIT**] za 2017 rok – z uwagi na okoliczność, że w sprawie może być wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej.
2. Szef KAS postanowieniami z (...) listopada 2020 r. przejął w całości kontrolę celno-skarbową, zawiesił ją z urzędu i wszczął wobec Podatnika postępowanie podatkowe w sprawie określenia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2017 rok, wykazanego w złożonych zeznaniach PIT-37 oraz PIT-38 o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym.
3. Postanowieniem z (...) września 2021 r. Szef KAS wyznaczył Stronie 14-dniowy termin na wypowiedzenie się w sprawie zebranego materiału dowodowego. W odpowiedzi na ww. postanowienie Podatnik powtórzył dotychczas prezentowaną argumentację, wnosząc o umorzenie postępowania, ewentualnie –

w razie nieuwzględnienia wniosku o umorzenie postępowania – na podstawie art. 14m § 3 Ordynacji podatkowej, o określenie w decyzji wysokości podatku objętego zwolnieniem, o którym mowa w art. 14m § 1 Ordynacji podatkowej.

4. W decyzji z (...) listopada 2021 r. znak (...) [dalej: **Decyzja**] Szef KAS uznał, że w sprawie znajduje zastosowanie art. 119a OP oraz określając zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2017 r. w kwotach:
 - 2 XXX XXX,XX zł w zeznaniu PIT-37,
 - 4XX XXX,XX zł w zeznaniu PIT-38.
5. (...) grudnia 2021 r. pełnomocnik Strony złożył odwołanie od Decyzji, w którym na podstawie art. 119h § 1 i § 2 Ordynacji podatkowej wniósł o zasięgnięcie przez Szefa KAS opinii Rady, co do zasadności zastosowania w sprawie art. 119a Ordynacji podatkowej. W konsekwencji Szef KAS przesłał Wniosek do Rady.
6. Strona w piśmie z (...) lutego 2022 r. przedstawiła stanowisko własne w zakresie zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej.
7. Pismem z (...) marca 2022 r. Strona przedstawiła dodatkowe argumenty przemawiające, w jej opinii, za brakiem możliwości uznania, że w niniejszej sprawie mamy do czynienia z unikaniem opodatkowania, a także zwróciła się o umożliwienie udziału pełnomocnikom w posiedzeniu Rady, którego przedmiotem jest wyrażenie opinii co do zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej.

Stan faktyczny

8. Jak wskazał Szef KAS we Wniosku, Podatnik w 2017 r. pełnił w W(...) S.A. [dalej: **Spółka Akcyjna.**] z siedzibą w K.(...) funkcję Prezesa Zarządu i równocześnie zatrudniony był na stanowisku Dyrektora Generalnego Spółki Akcyjnej. Z tytułu pełnienia funkcji Prezesa Zarządu, Podatnikowi przysługiwało wynagrodzenie określone w Uchwale Rady Nadzorczej Spółki Akcyjnej nr (...) z (...) września 2002 r. [dalej: **Uchwała**], zmienionej Uchwałą Rady Nadzorczej nr (...) z (...) maja 2006 r. oraz Uchwałą Rady Nadzorczej nr (...) z (...) października 2015 r. Natomiast warunki świadczenia pracy na stanowisku Dyrektora Generalnego określała umowa o pracę z (...) września 2002 r., zmieniona aneksem z (...) maja 2006 r. Ponadto Podatnika oraz Spółkę Akcyjną łączyła Umowa o przyznanie i realizację instrumentów finansowych, zawarta (...) października 2015 r. [dalej: **Umowa**].
9. Uprawnienie do udziału w wyniku finansowym Spółki Akcyjnej przysługiwało Podatnikowi od początku pełnienia przez niego funkcji Prezesa Zarządu tej spółki, jednak początkowo uprawnienie to znajdowało oparcie bezpośrednio w Uchwale. W ten sposób wypłacano Stronie premie związane z wynikami Spółki Akcyjnej od momentu powołania na stanowisko w 2002 r. do drugiej połowy 2015 r. Otrzymywane z tego tytułu wynagrodzenie kwalifikowane było jako przychody z działalności wykonywanej osobiście, a tym samym opodatkowane według skali podatkowej.
10. Rada Nadzorcza Spółki Akcyjnej (...) października 2015 r. podjęła Uchwałę nr (...) w sprawie zawarcia przez Spółkę Akcyjną z Podatnikiem będącym Prezesem Zarządu umowy o przyznanie i realizację instrumentów finansowych. Na skutek zawarcia

Umowy doszło do zmiany podstawy prawnej wypłacania Podatnikowi dodatkowego wynagrodzenia, powiązanego z wynikami osiąganymi przez Spółkę Akcyjną. Przynależności z tytułu premii związanej z wynikami osiąganymi przez Spółkę Akcyjną zostały uznane za związane z realizacją pochodnego instrumentu finansowego, pomimo zachowania tożsamy z dotychczasowymi zasad i warunków wypłaty. W konsekwencji zmianie uległa również kwalifikacja ww. wynagrodzenia dla celów podatkowych. Podatnik zaczął wykazywać osiągnięte dochody w zeznaniu PIT-38, jako odpłatne zbycie pochodnych instrumentów finansowych oraz realizację praw z nich wynikających.

11. W związku z zatrudnieniem na stanowisku Dyrektora Generalnego w Spółce Akcyjnej Podatnik osiągnął w 2017 r. przychód ze źródła „stosunek pracy” w wysokości 4XX.XXX,XX zł, co przełożyło się na dochód w wysokości 4XX.XXX,XX zł. Ponadto Strona osiągnęła przychód w wysokości 3XX.XXX,XX zł z tytułu działalności wykonywanej osobiście, z czego kwota 2XX.XXX,XX zł związana była z pełnieniem przez Podatnika funkcji Prezesa Zarządu Spółki Akcyjnej. Dochody z działalności wykonywanej osobiście stanowiły 3XX.XXX,XX zł.
12. Powyższe dochody Podatnik wykazał w zeznaniu o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym 2017 (PIT-37). Łączna wysokość wykazanych dochodów wyniosła 8XX.XXX,XX zł, co – po dokonaniu stosownych odliczeń – przełożyło się na podatek należny w wysokości 2XX.XXX zł.
13. Dochody Podatnika w latach 2014 – 2017 rozliczone zostały w zeznaniu PIT-37 oraz PIT-38. Dochody zadeklarowane przez Podatnika w PIT-37 w latach 2014-2015 były znacznie wyższe

w porównaniu z okresem 2016-2017 i wyniosły:

- ze stosunku pracy 4XX.XXX,XX zł (2014 r.) oraz 4XX.XXX,XX zł (2015 r.),
- z działalności wykonywanej osobiście 6.XXX.XXX,XX zł (2014 r.) i 7.XXX.XXX,XX zł (2015 r.).

Natomiast w latach 2016-2017 stanowiły:

- ze stosunku pracy – 4XX.XXX zł (2016 r. i 2017 r.),
- z działalności wykonywanej osobiście – 3XX.XXX,XX zł (2016 r.) oraz 3XX.XXX,XX zł (2017 r.).

Odwrotna tendencja wystąpiła w zakresie dochodów zadeklarowanych w PIT-38, które to w latach 2014-2015 były znacznie niższe w porównaniu z okresem 2016-2017 i stanowiły odpowiednio: za 2014 r. stratę -2XX.XXX,XX natomiast za 2015r. dochód 3XX.XXX,XX zł.

14. Według deklaracji PIT-38 w roku podatkowym 2017 Podatnik zadeklarował dochód w wysokości 9.XXX.XXX,XX zł, na który składały się wynikające z deklaracji PIT-8C dochody z odpłatnego zbycia papierów wartościowych (2.XXX.XXX,XX zł) oraz kwota 6.XXX.XXX,XX zł z odpłatnego zbycia pochodnych instrumentów finansowych oraz realizacji praw z nich wynikających.
15. Z powyższego wynika, iż w 2016 roku nastąpił gwałtowny spadek wykazywanych przez Podatnika dochodów z tytułu działalności wykonywanej osobiście, przy jednoczesnym wzroście dochodów rozliczanych w deklaracji PIT-38. Oznaczało to zmianę stawki podatku znacznej części osiągniętych przez Podatnika dochodów

z 32% do 19%, co miało związek ze zmianą kwalifikacji podatkowej premii osiągananej przez Stronę za wyniki Spółki Akcyjnej.

Stanowisko Szefa KAS

16. W ocenie Szefa KAS w analizowanej sprawie spełnione zostały wszystkie przesłanki warunkujące zastosowaniem w sprawie art. 119a Ordynacji podatkowej, tj.:
 1. opisane działania stanowiły zespół czynności w rozumieniu art. 119f Ordynacji podatkowej,
 2. skutkiem realizacji zespołu czynności było osiągnięcie korzyści podatkowej, sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej,
 3. czynności te zostały podjęte przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej,
 4. sposób działania był sztuczny.
17. Czynnością będącą przedmiotem oceny w decyzji było zawarcie przez Podatnika i Spółkę Akcyjną Umowy oraz zmiana Uchwały i uzyskanie w związku z Umową wynagrodzenia przez Stronę w roku 2017. Wskazaną Umowę zawarto (...) października 2015 r. i na jej podstawie Spółka Akcyjna przyznała Podatnikowi Jednostkę Uczestnictwa. Tego samego dnia, Uchwałą Rady Nadzorczej nr (...) zmieniono treść Uchwały (stanowiącej podstawę pełnienia przez Podatnika funkcji Prezesa Zarządu), usuwając z niej zapisy dotyczące wynagrodzenia premiowego. Stosownie do pkt 2.2 Umowy, *na warunkach określonych w Umowie, w szczególności z zastrzeżeniem postanowień pkt 3.1,*

Uczestnikowi przysługuje uprawnienie do żądania Realizacji Jednostki w miesiącu, w którym zostało sporządzone i przekazane do Głównego Urzędu Statystycznego (GUS) sprawozdanie F-01 za dany kwartał kalendarzowy, jednakże nie później niż w terminie dwóch miesięcy od zakończenia kwartału kalendarzowego, którego dotyczy uprawnienie do Realizacji Jednostki. Zgodnie z przedmiotową umową w przypadku, gdy w danym kwartale wartość wskaźnika Cash Flow dla Spółki Akcyjnej była dodatnia, to Podatnikowi należała się premia w wysokości X% wartości wskaźnika Cash Flow za ten okres. W 2017 r. doszło do spełnienia warunków do wypłaty za wszystkie kwartały, co przełożyło się na otrzymanie przez Podatnika wynagrodzenia premiowego w wysokości 6.XXX.XXX,XX zł.

18. Omawiana Umowa zastąpiła analogiczne uprawnienie do otrzymywania przez Podatnika premiowego wynagrodzenia z tytułu wyników Spółki Akcyjnej, uregulowane w Uchwale Rady Nadzorczej Spółki Akcyjnej nr (...) z (...) września 2002 r., przysługujące mu od 2002 r., czyli od momentu zatrudnienia] Podatnika w spółce [dalej: **Premia od Wyniku**].
19. Zapisy Uchwały w przedmiocie wynagrodzenia premiowego zostały zmodyfikowane Uchwałą nr (...) Rady Nadzorczej z (...) maja 2006 r. Stosownie do § 2 ust. 1-3 Uchwały (po zmianie jej treści), *niezależnie od wynagrodzenia podstawowego Podatnikowi przysługiwało z tytułu pełnienia funkcji Prezesa Zarządu Spółki, kwartalna premia uzależniona od wyników Spółki (zwana dalej Premią od Wyniku). Premia od Wyniku wypłacana jest w miesiącu, w którym zostało sporządzone (przekazywane do GUS) sprawozdanie F-01 za dany kwartał kalendarzowy, jednakże nie później niż w terminie 2 miesięcy od zakończenia ostatniego miesiąca kwartału kalendarzowego, za który należna jest Premia od Wyniku. Premia od Wyniku równa jest kwocie stanowiącej X%*

cash flow (zysk przed opodatkowaniem + amortyzacja) wypracowanego przez Spółkę w kwartale kalendarzowym, za który przyznawana jest Premia od Wyniku.

20. Uprawnienia do wynagrodzenia premiowego w postaci Premii od Wyniku, należnego Podatnikowi były więc ukształtowane w Umowie i Uchwale (po jej modyfikacji w 2006 r.) w sposób analogiczny. Jednak na skutek przeniesienia wynagrodzenia premiowego w postaci Premii od Wyniku z Uchwały do Umowy Podatnik uzyskał możliwość zakwalifikowania tego rodzaju przychodów do korzystniej opodatkowanego źródła przychodów.
21. Zawarcie Umowy i zmiana Uchwały zostały poprzedzone czynnościami, mającymi na celu potwierdzenie korzystnych dla Podatnika skutków podatkowych opisanego działania. W szczególności, Podatnik wystąpił z wnioskiem z (...) października 2015 r. o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego w zakresie skutków podatkowych uczestniczenia w programie motywacyjnym. Interpretacją indywidualną z (...) stycznia 2016 r., znak: (...) [dalej: **Interpretacja**], Dyrektor Izby Skarbowej w (...) (działający w imieniu Ministra Finansów) uznał stanowisko przedstawione przez wnioskodawcę za prawidłowe.
22. Ponadto (...) stycznia 2016 r. na rzecz Spółki Akcyjnej została sporządzona przez doradców z E(...) sp. z o.o. opinia w zakresie możliwości opodatkowania premii jako przychodu z kapitałów pieniężnych. W toku postępowania Spółka Akcyjna wskazywała, że była to jedynie *pisemna porada dotycząca technicznych obowiązków Spółki S.A. na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych oraz opłat ZUS*. Jak zauważył Szef KAS zawarto w niej między innymi następujące stwierdzenia:
 - [opracowanie] zostało przygotowane dla Spółki Akcyjnej, aby

przedstawić najważniejsze wnioski z projektu w zakresie możliwości traktowania premii jako przychodu z kapitałów pieniężnych.

- *Polskie ustawodawstwo podatkowe daje możliwość traktowania premii wypłacanych pracownikom i członkom zarządu w sposób preferencyjny, tj. jako przychodu z kapitałów pieniężnych podlegającego tylko 19% opodatkowaniu.*
- *Tego typu opodatkowanie możliwe jest w przypadku premii pieniężnych (bonusów), które mogą być traktowane jako wynikające z realizacji instrumentu finansowego.*

23. W ocenie Szefa KAS, czynnością podlegającą ocenie w kontekście możliwości zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej było zawarcie i realizacja Umowy zawartej pomiędzy Podatnikiem a Spółką Akcyjną, przy równoczesnej zmianie Uchwały oraz uzyskanie przez Podatnika w związku z powyższym wynagrodzenia w 2017 r. w wysokości 6.XXX.XXX,XX zł.

24. W toku postępowania Podatnik wskazywał, że *zasadniczym celem Umowy była maksymalizacja efektywności działalności gospodarczej prowadzonej przez Spółkę oraz osiągnięcie efektu motywacyjnego poprzez powiązanie celów Podatnika z celami strategicznymi Spółki.* Na tożsame cele zawarcia Umowy wskazywała również Spółka S.A., deklarując że *podpisanie umowy o przyznanie i realizację instrumentów finansowych określonych w cytowanej w wezwaniu uchwale było związane z objęciem Podatnika programem motywacyjnym opartym o instrument pochodny. Celem tego programu było zapewnienie rozwoju Spółki S.A. oraz wzrost jej wyników poprzez powiązanie celów osoby objętej programem z celami strategicznymi Spółki.* W ocenie

Spółki, mając na uwadze wyniki Spółki za wskazany rok 2017, cele te zostały osiągnięte. Co istotne, jak wynika wprost z treści pisma Strony z (...) lutego 2021 r., cele Umowy w głównej mierze pozostawały analogiczne do celów rozwiązania funkcjonującego poprzednio, gdy uprawnienie było uregulowane w drodze uchwały Rady Nadzorczej Spółki.

25. Analiza przeprowadzona przez Szefa KAS potwierdza, że wyniki finansowe Spółki akcyjnej, do których poprawy miało motywować Podatnika uzależnienie części wynagrodzenia od ich wysokości, kształtowały się na podobnym poziomie zarówno w czasach, gdy system premiowania oparty był na Uchwale, jak i w okresie po przeniesieniu stosownych uregulowań do odrębnego kontraktu. Zmiana podstawy prawnej wypłacanej premii nie przyczyniła się do zwiększenia motywacji Podatnika. Przed jej dokonaniem Podatnik był gratyfikowany za wyniki osiągnięte przez Spółkę akcyjną, a warunki premiowania pozostawały niezmienione.
26. W toku postępowania Strona wskazywała, że przyczyną przeniesienia wynagrodzenia z Uchwały do Umowy były również inne przesłanki, tj. *sformalizowanie stosunku łączącego Podatnika ze Spółką w formie programu motywacyjnego opartego na instrumencie finansowym miało wyłącznie charakter kodyfikacji posiadanych już uprawnień w sposób bardziej adekwatny dla ich natury*. W tym kontekście Podatnik wskazywał również na takie przesłanki działania, jak zdefiniowanie w obrocie prawnym pojęcia pochodnych instrumentów finansowych i zwiększającą się świadomość prawną, chęć lepszego zabezpieczenia interesów Podatnika, czy też brak ograniczenia wysokości możliwego do osiągnięcia przysporzenia. Podatnik wskazywał, że na skutek pojawienia się definicji instrumentu pochodnego, a także dzięki osiągnięciu odpowiedniej „świadomości prawnej”, był on (oraz

Spółka Akcyjna) niejako wręcz zmuszony do zmiany formuły prawnej otrzymywanej premii.

27. W ocenie Szefa KAS, zmiana sposobu uregulowania wynagrodzenia premiowego stanowiła pretekst do przypisania temu wynagrodzeniu cech instrumentu pochodnego (poprzez wyraźne odniesienie się w Umowie do ustawowej definicji instrumentu), a przez to jego korzystniejsze opodatkowanie. Dlatego cele Podatnika należy uznać za nieistotne, gdyż zawarcie Umowy nie poprawiało w żadnym zakresie pozycji Podatnika, ani nie zabezpieczało jego interesów w sposób istotniejszy niż Uchwała.
28. W związku z powyższym, w opinii Szefa KAS, okoliczności sprawy definitywnie wskazują, iż w przedmiotowej sprawie motywem działania Podatnika w określony sposób było osiągnięcie korzyści podatkowej. Innymi słowy, osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania Czynności, w związku z czym spełniona została kolejna z przesłanek warunkujących możliwość wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej.
29. W pierwszej kolejności Szef KAS wskazał, że w sprawie występuje jedna z przesłanek sztuczności działania, zawartych katalogu, określonym w art. 119c § 2 Ordynacji podatkowej. W działaniu Podatnika oraz Spółki Akcyjnej zidentyfikował występowanie elementów prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności. Za tego rodzaju sztuczne działanie uznał dokonanie czynności w postaci przeniesienia wynagrodzenia premiowego w postaci Premii od Wyniku z Uchwały do Umowy, mimo braku jakiegokolwiek zmiany warunków wypłaty wynagrodzenia (nie licząc zmian podatkowych). Sztuczność tego

rodzaju potwierdza fakt, że między podjęciem Uchwały a zawarciem Umowy minęło trzynaście lat, co oznacza, że przez ten okres ani Strona, ani Spółka Akcyjna nie dostrzegały jakichkolwiek problemów, czy niedogodności w funkcjonowaniu ww. wynagrodzenia premiowego, uregulowanego w Uchwale. Co więcej, warunki wypłaty wynagrodzenia premiowego w postaci Premii od Wyniku zostały w sposób tożsamy skonstruowane zarówno w Uchwale, jak i w zastępującej ją Umowie.

30. Szef KAS nie zgodził się z twierdzeniem Podatnika, iż wynagrodzenie uzależnione od wysokości wskaźnika Cash Flow (niezależnie od podstawy prawnej jego przyznania) miało w warunkach niniejszej sprawy charakter pochodnego instrumentu finansowego. W opinii Szefa KAS, wynagrodzenie to jedynie można było powiązać z definicją pochodnego instrumentu finansowego.
31. Pomimo jego formalnego wyłączenia z wynagrodzenia Podatnika, jako członka zarządu, Spółka Akcyjna w 2017 r. ujmowała koszty związane z wypłatami z tytułu realizacji Umowy na koncie o nazwie „Z(...)”. Powyższe oznacza, że dla potrzeb ewidencji księgowej i sprawozdawczości wydatki związane z realizacją programu motywacyjnego były ujmowane przez Spółkę Akcyjną jako koszty wynagrodzenia członków zarządu, bez podziału na część związaną z pełnioną funkcją oraz z przynależnością do programu motywacyjnego. W ocenie Szefa KAS takie ujęcie świadczy o rzeczywistym (ekonomicznym) charakterze przedmiotowych wypłat. Szef KAS podkreślił że istotą sprawozdawczości finansowej jest przedstawianie rzetelnych informacji o sytuacji finansowej podmiotu przeznaczonych dla szerokiego kręgu podmiotów i ważnych przy podejmowaniu decyzji gospodarczych, szczególnie w przypadku spółek notowanych na giełdzie takich jak Spółka Akcyjna.

32. Szef KAS wskazał, że zakwalifikowanie przychodów otrzymywanych faktycznie, jako swego rodzaju premia za staranne i przynoszące wymierne efekty wykonywanie zadań związanych z pełnieniem funkcji Prezesa Zarządu – mierzone wysokością wskaźnika Cash Flow – do źródła przychodów innego niż przychody z działalności wykonywanej osobiście, należy uznać za sprzeczne z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, a konkretnie z przedmiotem i celem art. 13 pkt 7 ustawy o PIT. Dlatego też uznał, że w niniejszej sprawie spełniona jest przesłanka sprzeczności osiągniętej korzyści podatkowej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.
33. Szef KAS stwierdził, 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.
34. Szef KAS, zgodnie z treścią art. 119 § 5 Ordynacji podatkowej, określił skutki podatkowe na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby Czynności nie dokonano. Oznacza to, że skutki podatkowe w niniejszej sprawie zostały określone w taki sposób, jakby w dalszym ciągu podstawą do wypłaty wynagrodzenia premiewego opartego o wartość wskaźnika Cash Flow była Uchwała w brzmieniu obowiązującym przed dokonaniem Czynności. W związku z powyższym, uzyskiwane na mocy Uchwały dochody z wynagrodzenia premiewego winny być opodatkowane na zasadach ogólnych.
35. Z powyższego wynika, że w przypadku wypłaty Podatnikowi kwoty 6.XXX.XXX,XX zł w ramach źródła „przychodów z działalności wykonywanej osobiście” w postaci premii związanej

z osiągnięciem określonej wartości wskaźnika Cash Flow przez Spółkę Akcyjną, przychody te podlegałyby zsumowaniu z pozostałymi przychodami osiągniętymi przez Podatnika z tego tytułu w roku podatkowym i po potrąceniu właściwych kosztów uzyskania przychodu zostałyby opodatkowane stosownie do obowiązującej skali podatkowej.

Stanowisko Podatnika

36. W odwołaniu od Decyzji Podatnik wskazał, że, w jego ocenie, w niniejszej sprawie nie zostały spełnione przesłanki pozwalające na uznanie, że mamy do czynienia z unikaniem opodatkowania. Strona wskazała, że:

1. czynności podjęte z udziałem Podatnika nie miały sztucznego charakteru,
2. opodatkowania przychodów z instrumentu finansowego liniową stawką PIT nie było sprzeczne z przedmiotem i celem ustawy podatkowej,
3. nadanie przyznanemu uprawnieniu formy umowy, która odpowiada naturze stosunku prawnego nie mogło prowadzić do powstania korzyści podatkowej w rozumieniu art. 199e Ordynacji podatkowej, a sama czynność nie powinna być postrzegana jako dokonana głównie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej,
4. w niniejszej sprawie nie można również przyjąć, że jedynym celem dokonania czynności było osiągnięcie korzyści podatkowej.

37. Ponadto, Podatnik podniósł, że Szef KAS pominął art. 26a § 1 Ordynacji podatkowej, który wyłącza odpowiedzialność podatnika

za błędne określenie podstawy opodatkowania z tytułu przychodów otrzymywanych przez członków zarządu. Na poparcie swojego twierdzenia Strona, w jednym z kolejnych pism, przywołała wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 14 lutego 2022 r., sygn. akt II FSK 210/19.

38. Pismem z (...) lutego 2022 r. Strona odniosła się do twierdzeń zawartych we Wniosku. Stanowisko to zostało rozbudowane o argumenty przedstawione w piśmie z (...) marca 2022 r.
39. Zdaniem Strony w niniejszej sprawie nie może być mowy o tym, że działanie Podatnika miało sztuczny charakter. Wręcz przeciwnie, w ocenie Podatnika, każdy rozsądnie działający podmiot, nie działający w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, podpisałby Umowę. W toku postępowania Strona przedstawiła opinię zewnętrznej kancelarii prawnej, z której wynika, że Umowa jest właściwszym instrumentem prawnym niż Uchwała do regulowania zobowiązań do płatności opartych na zmianie wartości wskaźników ekonomicznych w czasie. Podpisanie Umowy nie doprowadziło również do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności.
40. Umowa obowiązuje nadal i także aktualnie jest podstawą do wypłaty dodatkowego przysporzenia, pomimo, że od 1 stycznia 2018 r. zasady opodatkowania przychody uzyskiwane przez Podatnika nie są opodatkowane 19% stawką PIT.
41. Podatnik podniósł, że podpisanie Umowy nie było sprzeczne z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej. Obowiązujące w 2017 r. brzmienie art. 119a Ordynacji podatkowej nie pozwalało na weryfikowania zgodności korzyści z celem ustawy jako całością, stąd też Szef KAS nie był uprawniony do analizowania

czy zakwalifikowanie przysporzenia do źródła przychodów innego niż przychody z działalności wykonywanej osobiście jest sprzeczne z art. 13 pkt ustawy o PIT. Działanie Szefa KAS powinno ograniczyć się wyłącznie do weryfikacji czy potencjalna korzyść podatkowa jest sprzeczna z przedmiotem i celem art. 17 ust. 1 pkt 10 i art. 30b § 1 ustawy o PIT.

42. Zawarcie Umowy miało na celu dostosowania formy prawnej / ram organizacyjnych uzyskiwania przez Podatnika przysporzenia do istoty rzeczywistych relacji łączących go ze Spółką Akcyjną. Oznacza to, zdaniem Strony, że zawarcie Umowy nie stanowiło działania nakierowanego na obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego. Traktowanie uzyskiwanego przysporzenia jako przychodów z kapitałów pieniężnych było możliwe już od 2009 r. – nie została zatem spełniona definicja korzyści podatkowej, o której mowa w art. 119e Ordynacji podatkowej.

II. Stan prawny

43. Przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, tj. Dział IIIa Ordynacji podatkowej, zostały dodane na podstawie przepisów Ustawy zmieniającej.
44. Wniosek dotyczy zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2017 r.
45. Z początkiem 2019 roku zmianie uległy przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.¹ Biorąc pod uwagę przepisy przejściowe², niniejsza opinia Rady [dalej: **Opinia**] bazuje na

¹ Zmiany wprowadzono ustawą z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2193).

² Zgodnie z art. 35 ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 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

przepisach Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym do końca 2018 roku.

46. Zgodnie z art. 119a Ordynacji podatkowej:

§ 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.

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.

47. Zgodnie z art. 119c § 1 Ordynacji podatkowej: *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.*
48. Zgodnie z treścią art. 119d Ordynacji podatkowej: *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.*
49. Przepis art. 119e Ordynacji podatkowej 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.*
50. 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.*
51. W art. 7 Ustawy zmieniającej wskazano, że: *Przepisy art. 119a–119f ustawy zmienianej w art. 1 [tj. Ordynacji podatkowej – wtrącenie autora] mają zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy.*
52. Wprowadzone na mocy Ustawy zmieniającej przepisy art. 119a-

119f Ordynacji podatkowej zaczęły obowiązywać 15 lipca 2016 r.³

III. Uzasadnienie faktyczne i prawne opinii

53. Rada analizując akta sprawy uznała, że stan faktyczny i stanowiska obu stron postępowania zostały wyjaśnione w sposób dostateczny, stąd też brak jest podstaw czy to do zwrócenia się do którejkolwiek ze stron o udzielenie informacji i wyjaśnień dotyczących sprawy, czy też do wystosowania przez Przewodniczącego Rady zaproszenia do udziału w posiedzeniu Rady.
54. Odpowiadając na Wniosek Szefa KAS, Rada uznała, że opisana w części I. niniejszej Opinii czynność 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.
55. Jak wynika z art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej, zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jest możliwe wówczas, jeżeli zostaną spełnione łącznie następujące przesłanki:
- a. osiągnięcie korzyści podatkowej,
 - b. działanie przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej,
 - c. sztuczność sposobu działania,
 - d. sprzeczność osiągniętej korzyści podatkowej z celem i przedmiotem przepisu ustawy podatkowej.

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

Czynność / zespół czynności

56. Przed przystąpieniem do oceny możliwości zastosowania art. 119a w niniejszej sprawie niezbędne jest ustalenie jaka czynność potencjalnie miała na celu uniknięcie opodatkowania. Pamiętać przy tym należy, że zgodnie z art. 119f Ordynacji podatkowej przez czynność, której oceny należy dokonać pod kątem możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, rozumie się także zespół powiązanych ze sobą czynności, dokonanych przez te same bądź różne podmioty.
57. Rada stoi na stanowisku, że Szef KAS w sposób prawidłowy ustalił, że czynnością, której dokonanie przez Podatnika miało na celu uniknięcie opodatkowania było zawarcie przez Podatnika i Spółkę Akcyjną Umowy, na podstawie której Stronie została przyznana Jednostka przy równoczesnej zmianie Uchwały, która do tego czasu stanowiła podstawę do wypłaty Podatnikowi Premii za Wynik, poprzez usunięcie zapisów dotyczących wynagrodzenia premiewego.

Korzyść podatkowa

58. Odnosząc się do **przesłanki korzyści podatkowej** zauważyć należy, że zgodnie z art. 119e Ordynacji podatkowej korzyścią podatkową jest między innymi obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego.
59. Radzie znane są poglądy przedstawicieli praktyki prawa podatkowego, zgodnie z którymi korzyść podatkowa – będąca skutkiem podatkowym działań podatnika – nie może być rozumiana w ten sposób, że w wyniku działania podatnika nie znajdują zastosowania inne przepisy prawa, tj. przepisy

przewidujące większy ciężar podatkowy⁴.

60. Rada nie podziela jednak tego poglądu. W ocenie Rady, korzyść podatkowa może być rozumiana jako niezastosowanie danego przepisu prawa podatkowego. Istotą unikania opodatkowania jest bowiem takie ukształtowanie działań podatnika, aby skutki podatkowe powstały wskutek zastosowania przepisu innego niż ten, który w danych okolicznościach powinien być zastosowany. Innymi słowy, korzyść podatkowa powstaje wskutek działania podatnika, którego efektem może być zarówno zastosowanie przepisu przewidującego korzystne opodatkowanie, jak i niezastosowanie przepisów nakładających na podatnika wyższe ciężary podatkowe.
61. Składając Wniosek Szef KAS nie wskazał wprost jak identyfikuje korzyść podatkową w niniejszej sprawie, jednak argumentacja w tym zakresie znalazła się w Decyzji, stąd też możliwe jest odkodowanie stanowiska Szefa KAS w tym zakresie.
62. Szef KAS uznał, że korzyścią podatkową będącą konsekwencją czynności jest możliwość opodatkowania części uzyskiwanych przez Podatnika przychodów według 19% stawki podatku dochodowego, a nie według stawki 32%.
63. Innymi słowy, zawarcie Umowy pozwoliło Stronie na przekwalifikowanie źródła przychodów w odniesieniu do części uzyskiwanego przez Podatnika wynagrodzenia ze źródła przychodów „działalność wykonywana osobiście” (opodatkowana stawką 32%) do „przychody z kapitałów pieniężnych” (opodatkowane stawką 19%).
64. W konsekwencji Rada uznała, że poprzez zespół czynności,

⁴ A. Ladziński, *Korzyść podatkowa w rozumieniu przepisów o GAAR – analiza problemu na przykładzie opinii Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania*, PP 2022, nr 2, s. 15-25.

Podatnik osiągnął korzyść podatkową w postaci obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego.

65. Korzyść ta powstała na skutek uzyskania przez Podatnika przychodów – premii w 2017 r., stąd też – pomimo, że do samej czynności doszło w 2015 r. - *prima facie* możliwe jest zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej do uzyskanej korzyści podatkowej.
66. Kwestie dotyczące możliwości stosowania przepisów klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania były już przedmiotem uchwał Rady, stąd też niecelowe jest ich powtarzanie w niniejszej Opinii. W tym zakresie Rada stwierdza, że w pełni podtrzymuje swoje dotychczasowe stanowisko wyrażone m.in. w uchwale nr 2/21 z 16 czerwca 2021 r., ze wszystkimi zastrzeżeniami dotyczącymi zgodności art. 7 Ustawy nowelizującej z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz możliwości stosowania przepisów klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w sytuacji, gdy czynność będąca podstawą uzyskania korzyści została dokonana przed 15 lipca 2016 r.

Działanie przede wszystkim / wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej

67. Przystępując do analizy **przesłanki działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej** wskazać należy na uregulowania zawarte w art. 119d Ordynacji podatkowej. 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 Ordynacji podatkowej.

68. Przy ocenie, czy czynność została dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, decydujące znaczenie ma zatem okoliczność, czy korzyść podatkowa znacznie przeważała nad wskazanymi przez Podatnika innymi korzyściami ekonomicznymi lub gospodarczymi, czy przeważała w takim stopniu, że pozostałe cele dokonania czynności należało uznać za mało istotne.
69. Analizując przesłankę działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej uwagę należy skupić na konkretnych czynnościach podjętych przez podmiot, którego działania są oceniane i dokonać zestawienia (porównania) ewentualnych deklarowanych przez podatnika ekonomicznych lub gospodarczych celów podjętych czynności z korzyścią podatkową osiągniętą przez tego podatnika. 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, iż przesłanka działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej została spełniona.
70. Rada podtrzymuje również swoje uwagi o tym, że art. 119d Ordynacji podatkowej nie powinien 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 Ordynacji podatkowej oznaczałby bowiem możliwość zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej 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 i określania na jej podstawie skutków podatkowych, ale przyjmuje skutki podatkowe na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności w ogóle nie dokonano.

71. Powyższe wskazuje więc wyraźnie, że podane 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 podatnik od początku dokonał czynności odpowiedniej.
72. Jeżeli jednak w toku postępowania podatkowego zostanie stwierdzone, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności, wówczas Szef KAS nie jest zobowiązany do poszukiwania czynności odpowiedniej, lecz określa skutki podatkowe na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano.
73. W dotychczasowym toku postępowania Strona wskazywała na brak przesłanek do uznania, że w niniejszej sprawie mamy do czynienia z unikaniem opodatkowania, gdyż podjęte przez nią czynności nie były dokonane przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. W toku postępowania Podatnik wskazywał, że zasadniczym celem Umowy była maksymalizacja efektywności działalności gospodarczej prowadzonej przez Spółkę Akcyjną oraz osiągnięcie efektu motywacyjnego, tj. zapewnienie rozwoju Spółki oraz wzrost jej wyników poprzez powiązanie celów osoby objętej programem motywacyjnym poprzez powiązanie celów Podatnika z celami strategicznymi Spółki Akcyjnej.
74. Podkreślenia wymaga jednak, że – co Podatnik przyznał wprost

w piśmie z (...) lutego 2021 r. – cele Umowy pozostawały analogiczne do celów rozwiązania funkcjonującego poprzednio, Podatnik uzyskiwał Premię od Wyniku na podstawie Uchwały. Zmiana podstawy wypłacania dodatkowego przysporzenia nie zmieniła zatem celu jakim było zmotywowanie Podatnika poprzez uzależnienie zmiennej części jego wynagrodzenia od wyników Spółki Akcyjnej.

75. Co więcej, sytuacja, gdy wskaźnik Cash Flow (będący miarą wyników finansowych Spółki Akcyjnej, od którego uzależniano wypłatę premiewego wynagrodzenia) osiągnął ujemną wartość, miała miejsce w II kwartale 2002 r., czyli jeszcze przed wejściem w życie programu motywacyjnego dla Podatnika. Od tamtego okresu wskaźnik Cash Flow przyjmuje wartości dodatnie. Ponadto, w latach 2014-2017, a więc w okresie dwóch lat poprzedzających i następujących po przeniesieniu kwestii premiowania Podatnika z Uchwały do Umowy, wskaźnik Cash Flow Spółki Akcyjnej kształtował się na dość zbliżonym poziomie.
76. Wyniki finansowe Spółki, do których poprawy miało motywować Podatnika uzależnienie części wynagrodzenia od ich wysokości, kształtowały się na podobnym poziomie zarówno w czasach, gdy system premiowania oparty był na Uchwale, jak i po zawarciu Umowy.
77. Brak jest zatem podstaw do przyjęcia, że zmiana podstawy prawnej wypłacanej premii miała przyczynić się do zwiększenia motywacji Podatnika.
78. Strona w toku postępowania wskazała również, że przyczyną przeniesienia wynagrodzenia z Uchwały do Umowy były inne przesłanki, w tym bardziej adekwatne dla ich natury sformalizowanie stosunku łączącego Podatnika ze Spółką Akcyjną

w formie programu motywacyjnego opartego na instrumencie finansowym. W tym kontekście Podatnik wskazywał również na takie przesłanki działania, jak zdefiniowanie w obrocie prawnym pojęcia pochodnych instrumentów finansowych i zwiększającą się świadomość prawną, chęć lepszego zabezpieczenia interesów Podatnika, czy też brak ograniczenia wysokości możliwego do osiągnięcia przysporzenia.

79. W toku postępowania Podatnik wskazał, że Premia ukształtowana Uchwałą, tj. zależna od wskaźnika Cash flow, począwszy od (...) października 2009 r. odpowiadała w pełni definicji instrumentu finansowego, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2 lit. c) ustawy o obrocie instrumentami finansowymi. Rosnąca świadomość prawna oraz popularność instrumentów finansowych doprowadziły Spółkę Akcyjną oraz Podatnika do przekonania, że uregulowanie takiego uprawnienia wyłącznie w formie Uchwały, tj. czynności jednostronnej Rady Nadzorczej Spółki Akcyjnej, nie odpowiada naturze instrumentu przyznanego Stronie. Dlatego też, mając na uwadze, że zasady przyznawania instrumentów finansowych regulowane są co do zasady w drodze umowy, aby dostosować formę prawną funkcjonującego mechanizmu do jego natury (istoty), odstąpiono od przyznawania wynagrodzenia w drodze jednostronnej uchwały Rady Nadzorczej. Na poparcie tezy o zmianie formy uregulowania premii otrzymywanej przez Podatnika, jako konsekwencji zmian prawnych Strona przedstawiła prywatną opinię, sporządzoną przez radcę prawnego.
80. Jak zasadnie wskazał Szef KAS, zmiany do ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, wprowadzające definicję pochodnego instrumentu finansowego zawarto w ustawie z dnia 4 września 2008 r. o zmianie ustawy o obrocie instrumentami finansowymi oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2009 r., Nr 165, poz. 1316), która weszła w życie z dniem

21 października 2009 r. Definicja legalna pochodnego instrumentu finansowego pojawiła się zatem w polskim porządku prawnym już w 2009 r., a więc 6 lat przed zawarciem Umowy.

81. Zatem od chwili wprowadzenia definicji pochodnego instrumentu finansowego do dnia wyodrębnienia premii przyznawanej Podatnikowi do Umowy minęło ponad 6 lat.
82. Zważyć należy na fakt, że zgodnie z deklaracjami, wyrażonymi w toku niniejszego postępowania Spółka Akcyjna:
 - 1) przykłada znaczną wagę do przestrzegania reguł oraz dobrych praktyk, a także
 - 2) przywiązuje dużą wagę do przestrzegania obowiązujących przepisów prawa (stąd też niejednokrotnie zdarzenia związane z działalnością Spółki Akcyjnej, w tym nowe typy umów, są poddawane pod ocenę zewnętrznych doradców i prawników) oraz
 - 3) dbając o przestrzeganie przepisów (w tym przepisów prawa podatkowego), Spółka Akcyjna na bieżąco konsultuje skutki podatkowe różnych zdarzeń, które dotyczą jej działalności.

Argumentu, że osiągnięcie przez Spółkę Akcyjną, czy też jej Prezesa Zarządu, „świadomości prawnej”, jakoby charakter funkcjonującego wynagrodzenia premiowego nie odpowiadał naturze przyznanego instrumentu, wymagało upływu tak znacznego czasu od chwili pojawienia się definicji instrumentu finansowego w polskim systemie prawnym nie można uznać za wiarygodny.

83. Rada podziela stanowisko Szefa KAS, że zmiana sposobu uregulowania wynagrodzenia premiowego stanowiła pretekst do

przypisania temu przysporzeniu cech instrumentu pochodnego (poprzez wyraźne odniesienie się w Umowie do ustawowej definicji instrumentu), a przez to jego korzystniejsze opodatkowanie.

84. Podatnik wskazał ponadto, że kolejną z przyczyn, które leżały u podstaw uregulowania kwestii premiowania w Umowie, była chęć lepszego zabezpieczenia jego interesów. Przyznanie Podatnikowi Jednostki pozwalało zabezpieczyć jego interesy, gdyż w poprzednim modelu wypłata następowała na skutek wydania jednostronnej uchwały Rady Nadzorczej, podczas gdy zasady przyznania i realizacji Instrumentu finansowego zostały zawarte w Umowie.
85. W toku kilkunastoletniej współpracy pomiędzy Podatnikiem a Spółką Akcyjną nie zaistniały jednak jakiejkolwiek sytuacje, w których Rada Nadzorcza spółki kwestionowałaby zasadność, czy wysokość należnego Stronie wynagrodzenia. Okoliczność wystąpienia sporów czy nieporozumień dotyczących wypłaty wynagrodzenia w postaci udziału w wyniku finansowym Spółki Akcyjnej jest, zdaniem Strony, kwestią wtórną w stosunku do tego, czy takie spory czy nieporozumienia mogłyby hipotetycznie wystąpić. Z tej perspektywy, dwustronna umowa daje dużo lepsze możliwości zabezpieczenia interesów obydwu stron.
86. Rada podziela stanowisko Szefa KAS, że argument ten nie może zostać uznany za przekonujący, gdyż interesy Strony w tym zakresie były bowiem chronione w dostateczny sposób już na gruncie Uchwały. Stosownie do § 4 zdanie pierwsze Uchwały, zasady wynagradzania określone w niniejszej uchwale obowiązują aż do wygaśnięcia mandatu Podatnika jako Prezesa Zarządu Spółki Akcyjnej i mogą być zmienione jedynie za jego pisemną zgodą. Powyższe oznacza, że Rada Nadzorcza nie posiadała

jakichkolwiek kompetencji do samodzielnej zmiany czy też podważania wysokości wypłacanej premii. W Umowie natomiast kwestię jej zmiany uregulowano w ten sposób, że wszelkie zmiany i uzupełnienia Umowy muszą być sporządzane na piśmie pod rygorem nieważności, natomiast pkt 4 Umowy dawał stronom możliwość jej wcześniejszego rozwiązania na mocy porozumienia stron. Powyższe oznacza, że zarówno na gruncie Uchwały, jak i Umowy zmiana zasad wynagrodzenia wymagała pisemnego potwierdzenia przez Podatnika.

87. Wskazany przez Podatnika cel należy uznać za nieistotny, gdyż zawarcie Umowy nie poprawiało w żadnym zakresie pozycji Podatnika, ani nie zabezpieczało jego interesów w sposób istotniejszy niż Uchwała.
88. Ponadto w toku postępowania Strona wskazywała, że zawarcie Umowy dawało Podatnikowi możliwość uzyskania wyższego przysporzenia z tytułu przyznanego uprawnienia. Treść Umowy – odmiennie niż miało to miejsce w Uchwale – nie ograniczała wartości wypłaty z tytułu realizacji Instrumentu finansowego od wysokości łącznego wynagrodzenia z tytułu sprawowania funkcji Prezesa Zarządu oraz umowy o pracę na stanowisku Dyrektora Generalnego wypłacanego w kwartale, za który należna jest premia.
89. Również ten argument nie może zostać uznany za uzasadniający przeniesienie wynagrodzenia premiowego do Umowy (przede wszystkim należy podkreślić, iż nie jest on zgodny z ustalonym w sprawie stanem faktycznym).
90. Zapis ten został usunięty z treści Uchwały na mocy Uchwały Rady Nadzorczej nr (...) z (...) maja 2006 r., która zmodyfikowała brzmienie § 2 Uchwały. Powyższe oznacza, że już od maja 2006 r.

wysokość wypłaty z tytułu premii od wyniku nie była w jakikolwiek sposób limitowana, a jej wysokość zależała wyłącznie od wartości wskaźnika Cash Flow.

91. Porównując inne wskazane przez Podatnika cele czynności z uzyskaną korzyścią podatkową, zasadnie można przyjąć, że nie miały one jakiegokolwiek znaczenia, a osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania Czynności, w związku z czym spełniona została kolejna z przesłanek warunkujących możliwość wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej.

Sztuczny sposób działania

92. Zgodnie z art. 119c § 1 Ordynacji podatkowej sposób działania uznaje się za sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że nie zostałyby 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.
93. Jak już Rada wielokrotnie przedstawiała w swoich wcześniejszych opiniach, zestawienie obu tych regulacji wskazuje na ich pewne zazębianie się z przesłanką sztuczności sposobu działania. Rada podtrzymuje swoje dotychczasowe uwagi w tym zakresie.
94. W oparciu o zgromadzony materiał dowodowy można również stwierdzić, że okoliczności opisanej transakcji uzasadniają przypuszczenie jej dokonania w realiach sztuczności działania, zdefiniowanej w art. 119c § 1 Ordynacji podatkowej i uszczegółowionej w art. 119c § 2 pkt 3 ww. ustawy, tj. elementów prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności.

95. Warunki wypłaty wynagrodzenia premiowego w postaci Premii od Wyniku zostały w sposób tożsamy skonstruowane zarówno w Uchwale, jak i w zastępującej ją Umowie. Każdy z tych aktów w szczególności określał wysokość należnej premii jako X% wartości wskaźnika Cash Flow za dany kwartał i uzależniał jej wypłatę od osiągnięcia przez ww. wskaźnik wartości dodatniej. Mimo formalnej zmiany podstawy prawnej wypłaty, jej warunki nie zmieniły się w istotny sposób, co oznacza, że uzyskano stan zbliżony do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności. Jediną istotną odmiennością zaistniałą na skutek dokonania Czynności była zmiana źródła przychodów, do których zaliczone zostały wypłacane premie.
96. Wysokość wskaźnika Cash Flow była uzależniona od działań Podatnika, jako Prezesa Zarządu, a premia Podatnika była uzależniona od wysokości wskaźnika Cash Flow. Należy zatem przyjąć, że działania podejmowane przez Podatnika bezpośrednio wpływały na wysokość należnego mu wynagrodzenia premiowego. Skoro zatem dokonanie czynności nie zmieniło niczego w warunkach i charakterze otrzymywanego wynagrodzenia, to zawarcie Umowy nie może zostać ocenione inaczej, jak tylko jako czynność prowadząca do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności. Kluczowe warunki wynagrodzenia premiowego w postaci Premii od Wyniku w przypadku Umowy i Uchwały nie różniły się bowiem w żadnym zakresie.
97. Ze zgromadzonego w toku postępowania materiału dowodowego wynika, że mimo formalnego wyłączenia wynagrodzenia premiowego z wynagrodzenia Podatnika, jako członka zarządu, Spółka Akcyjna w 2017 r. ujmowała koszty związane z wypłatami z tytułu realizacji Umowy, na koncie 5XXXXXXX, o nazwie „Z(...)” a także 4XXXX „W(...)”.

98. Dla potrzeb rachunkowości wydatki związane z realizacją programu motywacyjnego były ujmowane przez Spółkę Akcyjną jako koszty wynagrodzenia członków zarządu. W sprawozdaniu finansowym Spółki w pozycji dotyczącej wynagrodzenia członków zarządu w odniesieniu do Prezesa Zarządu nie wskazano wypłaconego wynagrodzenia w podziale na część związaną z pełnioną funkcją oraz z przynależnością do programu motywacyjnego. Takie ujęcie świadczy o rzeczywistym (ekonomicznym) charakterze tych wypłat, gdyż należy podkreślić, że istotą sprawozdawczości finansowej jest przedstawianie rzetelnych informacji o sytuacji finansowej podmiotu przeznaczonych dla szerokiego kręgu podmiotów i ważnych przy podejmowaniu decyzji gospodarczych.
99. Rada podziela stanowisko Szefa KAS, iż z uwagi na to, że wynagrodzenie to związane było wprost z czynnościami wykonywanymi przez Podatnika jako Prezesa Zarządu Spółki Akcyjnej i uzależnione od ich efektywności, to nadanie temu wynagrodzeniu cech instrumentu pochodnego miało charakter sztuczny.
100. W konsekwencji powyższych ustaleń, zdaniem Rady, sposób działania Podatnika był sztuczny.

Sprzeczność z celem i przedmiotem przepisu ustawy podatkowej

101. Przechodząc do analizy **przesłanki sprzeczności z celem i przedmiotem przepisu ustawy podatkowej** wstępnie zaznaczyć należy, że jest to jedyna ze wszystkich przesłanek stosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, której ustawodawca nie nadał znaczenia za pomocą definicji legalnej. W efekcie, jak już wskazywała Rada w swoich dotychczasowych opiniach, mogą pojawić się pewne problemy interpretacyjne, jakie

rodzi ta przesłanka⁵. Nie jest celowe powtarzanie tych uwag w Opinii.

102. Zwrócić jednak należy uwagę, że sprzeczność korzyści podatkowej z przedmiotem i celem przepisu powinna być odniesiona bądź to do przepisów, które podatnik zastosował w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, bądź też do tej regulacji, które znalazłyby zastosowanie w danej sytuacji, gdyby podatnik nie podejmował działań nakierowanych na uzyskanie korzyści podatkowej.

103. W niniejszej sprawie, jak wskazano powyżej, Rada stoi na stanowisku, iż Strona uzyskała korzyść podatkową polegającą na reklasyfikacji źródła przychodów z podlegającego opodatkowaniu według 32% stawki podatku na opodatkowane stawką 19%.

104. Uzyskane przez Podatnika przysporzenie, podobnie jak Premia od Wyniku, stanowiło pochodną wartości wskaźnika Cash Flow, która to jest ściśle powiązana z działalnością wykonywaną osobiście przez Stronę.

105. Biorąc pod uwagę fakt, że:

- 1) do października 2015 r., wynagrodzenie uzależnione od wyników finansowych spółki wypłacane było Podatnikowi bezpośrednio na podstawie Uchwały, w ramach źródła przychodów – „działalność wykonywana osobiście” i opodatkowane było na zasadach ogólnych oraz
- 2) jak podkreśla sama Strona *Instrument Motywacyjny funkcjonujący na podstawie Umowy o Instrument Finansowy jest w swojej konstrukcji całkowicie zbieżny z przysługującą*

⁵ Zob. przykładowo pkt. 42 i n. uchwały Nr 3/2019 Rady z dnia 18 grudnia 2019 r. lub pkt. 41 i n. uchwały Nr 1/2021 Rady z 1 marca 2021 r. Uchwały dostępne są na stronie internetowej: <https://www.gov.pl/web/finanse/opinie-rady>.

wcześniej Podatnikowi na podstawie Uchwały z 2002 r. (z późn. zm.) Premią od Wyników,

to wynagrodzenie premiowe zakwalifikowane do innego niż „działalność wykonywana osobiście” źródła przychodów nie było zgodne z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.

106. Rada stoi na stanowisku, że zakwalifikowanie przychodów otrzymywanych jako swego rodzaju premia za wykonywanie zadań związanych z pełnieniem funkcji Prezesa Zarządu – mierzone wysokością wskaźnika Cash Flow – do źródła przychodów innego niż przychody z działalności wykonywanej osobiście, należy uznać za sprzeczne z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, a konkretnie z przedmiotem i celem art. 13 pkt 7 ustawy PIT

107. Zgodzić się należy zatem z Szefem KAS, że za sprzeczne z przedmiotem i celem art. 13 pkt 7 ustawy o PIT należy uznać zespół czynności podjęty przez Podatnika, który w efekcie doprowadził do reklasyfikacji źródła przychodów z podlegającego opodatkowaniu według stawki 32% na opodatkowane według stawki 19%.

Ustalenie czynności odpowiedniej

108. Biorąc pod uwagę, że Rada podziela stanowisko Szefa KAS, iż osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności, brak jest konieczności ustalenia czynności odpowiedniej, co wynika wprost z art. 119a § 5 Ordynacji podatkowej. W takiej sytuacji skutki podatkowe określa się bowiem na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano.

Konkluzja

109. Finalnie wskazać należy, że w opinii Rady w sprawie nie występują przesłanki uniemożliwiające zastosowanie do zespołu czynności art. 119a Ordynacji podatkowej, o których mowa w art. 119b tej ustawy.
110. Radzie znany jest zarzut Strony dotyczący naruszenia przez Szefa KAS przepisu art. 14k § 1 Ordynacji podatkowej poprzez jego niezastosowanie mimo uzyskania przez Spółkę interpretacji indywidualnej. Zagadnienie dotyczące możliwości skorzystania przez Spółkę z mocy ochronnej wynikającej z tej interpretacji nie jest jednak przedmiotem Opinii.
111. Podobnie, przedmiotem Opinii nie jest możliwość zastosowania w niniejszej sprawie art. 26a Ordynacji podatkowej, gdyż kwestia ta pozostaje poza zakresem Opinii.