

## Uchwała nr 7/2024

### Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

z 8 października 2024 r.

w sprawie wniosku Szefa Krajowej Administracji Skarbowej [dalej: **Szef KAS**] z 4 lipca 2024 r. (data wpływu: (...) lipca 2024 r.) (...) [dalej: **Wniosek**], działającego na podstawie art. 119h § 2 i 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 2383 ze zm.) [dalej: **Ordynacja podatkowa**], o wyrażenie opinii w przedmiocie zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej w odniesieniu do zespołu czynności, którego przebieg ustalono w toku postępowania podatkowego w sprawie podatku dochodowego od osób prawnych za 2018 r. prowadzonego wobec (...) z o.o. z siedzibą w G.(...), NIP (...) (dalej: **Strona** lub **Podatnik**), Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania [dalej: **Rada PUO**], działając na podstawie art. 119m w zw. z art. 119s § 2 Ordynacji podatkowej, podjęła następującą uchwałę, 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.**

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

Podjmując uchwałę Rada PUO uwzględniła następujące okoliczności.

#### **I. Stan faktyczny i dotychczasowy przebieg postępowania**

1. Pismem z dnia (...) lipca 2022 r. – na podstawie art. 119ga

w związku z art. 119g § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej – Naczelnik (...) (dalej **Naczelnik UCS**) wniósł o przejęcie przez Szefa KAS kontroli celno-skarbowej prowadzonej wobec Strony w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych za 2018 r. W ocenie organu kontroli zgromadzony materiał dowodowy wskazywał na możliwość wydania przez Szefa KAS decyzji z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej.

2. Szef KAS przejął w całości do dalszego prowadzenia ww. kontrolę celno-skarbową, zawiesił ją i jednocześnie wszczął z urzędu wobec Podatnika postępowanie podatkowe, o którym mowa w art. 119g § 1 Ordynacji podatkowej, w zakresie określenia zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych za 2018 r. Materiał dowodowy zebrany przez Naczelnika UCS w toku kontroli celno-skarbowej, został włączony jako dowód do akt prowadzonego postępowania.
3. Postanowieniem z dnia (...) lutego 2024 r. (doręczonym w dniu (...) lutego 2024 r.) Szef KAS wyznaczył Stronie 14-dniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. W treści tego postanowienia organ podatkowy przedstawił swoją ocenę prawną sprawy, w tym kwotę korzyści podatkowej związanej z unikaniem opodatkowania oraz pouczył o możliwości złożenia korekty deklaracji.
4. W wyznaczonym terminie Strona nie skorzystała z prawa do złożenia korekty, a pismem z dnia (...) marca 2024 r. przedstawiła swoje stanowisko w sprawie.
5. Szef KAS decyzją z dnia (...) kwietnia 2024 r., (dalej: Decyzja) uznał, że w sprawie znajduje zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej, W Decyzji określił Stronie wysokość zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za

2018 r. w wysokości 2X XXX XX,XX zł.

6. W dniu (...) czerwca 2024 r. Strona złożyła odwołanie od Decyzji, w którym wniosła o zasięgnięcie przez Szefa KAS opinii Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania (dalej: **Rada PUO**), na podstawie art. 119h § 2 Ordynacji podatkowej.
7. W złożonym odwołaniu Strona wniosła także o zwrócenie się do Rady PUO z wnioskiem o umożliwienie Stronie uczestnictwa w posiedzeniu Rady PUO oraz uwzględnienie we wniosku argumentacji Strony przedstawionej w toku postępowania, w tym w odwołaniu.
8. W efekcie złożonego odwołania Podatnika, Szef KAS wystąpił do Rady PUO z Wnioskiem.
9. Jak wskazał we Wniosku Szef KAS, Strona wraz z podmiotami powiązаныmi z Grupy (...) przeprowadziła na przełomie lat 2016-2018 r. zespół czynności w rozumieniu art. 119f §1 Ordynacji podatkowej, polegający na obrocie Nieruchomością przy ul. K.(...), skutkujący osiągnięciem – zdaniem Szefa KAS – korzyści podatkowej.
10. Zdaniem Szefa KAS na zespół czynności składają się następujące czynności:
  - a. W dniu (...) listopada 2016 r. (...) Sp. z o. o. Sp. k. (dalej: **Spółka R**):
    - i. nabyła 1XX udziałów w (...) Sp. z o. o. (dalej: **Spółka I**) o łącznej wartości nominalnej 5 XXX,XX zł za cenę 7 XXX,XX zł,
    - ii. objęła 1 XXX nowoutworzonych udziałów o łącznej

wartości nominalnej 5X XXX,XX zł w podwyższonym kapitale zakładowym Spółki I (z kwoty 5 XXX,XX zł do kwoty 5X XXX,XX zł) w zamian za aport prawa wieczystego użytkowania gruntu, tj. działek gruntu numer: (...), (...), (...) i (...) o łącznym obszarze 1X,XXX ha, położonych w Warszawie, dzielnica U(...), przy ul. K(...) oraz prawa własności posadowionych na tych gruntach budynków i budowli dla których prowadzona jest księga wieczysta (...) (dalej: **Nieruchomość**) o wartości rynkowej 1XX XXX XXX,XX zł. Nadwyżka wnoszonego wkładu niepieniężnego ponad wartość nominalną obejmowanych udziałów (agio) w wysokości 1XX XXX XXX,XX zł przeznaczona została na kapitał zapasowy Spółki I (agio);

- b. W dniu (...) lutego 2017 r. nastąpiło wniesienie przez Spółkę I Nieruchomości do utworzonej Strony, w postaci przeniesienia zorganizowanej części przedsiębiorstwa (ZCP) działającego pod ww. firmą Spółka I, przy jednoczesnym objęciu w Podatniku 1XX XXX udziałów o wartości nominalnej 1XX XXX XXX,XX zł;
- c. W dniu (...) marca 2018 r. dokonano zbycia Nieruchomości, przez Podatnika na rzecz podmiotu niezależnego (...) Sp. z o.o., za łączną kwotę netto 1XX XXX XXX,XX zł.

11. Czynności opisane w poprzednim punkcie będą dalej nazywane jako: **Czynność** lub **Zespół Czynności**.

12. Zdaniem Szefa KAS konsekwencją dokonania Zespołu Czynności było uzyskanie przez Podatnika dla celów podatkowych przy zbyciu Nieruchomości, możliwości ustalenia kosztów uzyskania przychodów w wysokości wartości początkowej określonej w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych

i prawnych podmiotu wnoszącego wkład – Spółki I, pomniejszonej o dokonane od tych składników odpisy amortyzacyjne (dokonane zarówno przez Stronę, jak i podmiot wnoszący wkład), zgodnie z art. 15 ust. 1s i 1u Ustawy o CIT.

13. Koszty te zostały ustalone w wartości 1XX XXX XXX,XX zł, przy czym gdyby Spółka R dokonała bezpośrednio aportu Nieruchomości w formie zorganizowanej części przedsiębiorstwa do Podatnika, koszty uzyskania przychodów rozliczone by zostały w niewspółmiernie niższej wysokości, tj. w kwocie 3 XXX XXX,XX zł.
14. Spółka R powstała w 2007 r. z przekształcenia innej spółki prawa handlowego. Poprzednik prawny Spółki R nabył od skarbu państwa przedsiębiorstwo, w skład którego wchodziła Nieruchomość.
15. Składniki majątkowe wchodzące w skład Nieruchomości, w tym prawa wieczystego użytkowania gruntów oraz posadowione na części tych gruntów budynki i budowle, zostały zaliczone przez Spółkę R do środków trwałych. Łączna wartość początkowa ww. składników majątkowych ujęta w prowadzonej dla celów podatkowych ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych na dzień 1 stycznia 2016 r. stanowiła kwotę 4 XXX XXX,XX zł.
16. W ocenie Szefa KAS, w przedmiotowej sprawie korzyść podatkowa, w rozumieniu art. 119e Ordynacji podatkowej uzyskana przez Stronę w wyniku dokonania Zespołu Czynności, polegała na niepowstaniu zobowiązania podatkowego (w kwocie 2X XXX XXX,XX zł) oraz powstaniu straty podatkowej (w kwocie 2X XXX XXX,XX zł).
17. Strona w wyniku dokonania Zespołu Czynności, w związku ze

zbyciem Nieruchomości, skorzystała z możliwości ujęcia w kosztach uzyskania przychodów sztucznie podwyższonej wartości kosztów uzyskania przychodów związanych z nabyciem tej nieruchomości, co skutkowało powstaniem straty podatkowej.

18. Pismem z dnia (...) sierpnia 2024 Strona wniosła do Rady PUO pismo „Stanowisko strony wraz z wnioskiem”, w którym wskazywała na nieuwzględnienie przez Szefa KAS w Decyzji i Wniosku „okoliczności potwierdzających wielokierunkowe ekonomiczne i gospodarcze motywy działania grupy (...) które nie były nakierowane tylko i wyłącznie na sprzedaż nieruchomości, lecz przede wszystkim na utworzenie holdingu i transfer urealnionych do wartości rynkowych (a następnie ujawnionych w księgach podatkowych i kapitale zakładowym) aktywów gruntowych do spółek celowych za pośrednictwem” dwóch spółek, tj. Spółki I oraz innej spółki nie zaangażowanej w badany zespół czynności.
19. W dniu (...) września 2024 r. odbyło się posiedzenie Rady PUO z udziałem przedstawicieli Strony oraz przedstawicieli Szefa KAS. W trakcie posiedzenia Rady PUO przedstawiciele Podatnika powtórzyli argumentację zawartą w piśmie Strony z dnia (...) sierpnia 2024 r.

## II. Stan prawny

20. Przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (tj. Dział IIIa Ordynacji podatkowej) dodane zostały na podstawie ustawy z 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy - ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 846; dalej: **Ustawa zmieniająca**). Wprowadzone na mocy Ustawy zmieniającej przepisy art. 119a-119f Ordynacji podatkowej zaczęły obowiązywać 15 lipca 2016 r.

21. 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.*

22. 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.*

23. 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.*

24. Zgodnie z treścią art. 119e Ordynacji podatkowej: *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.*

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

25. Wniosek dotyczy zespołu czynności, które były podejmowane po wejściu w życie Ustawy zmieniającej.

26. Niniejsza opinia Rady PUO (dalej: „**Opinia**”) bazuje na przepisach Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym w 2018 r., chyba że z treści Opinii wynikałoby inaczej.

### **III. Uzasadnienie faktyczne i prawne opinii**

27. 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, o których mowa w art. 119b tej ustawy. Konkluzja

Rady PUO wynika z analizy przesłanek unikania opodatkowania oraz weryfikacji przesłanek uniemożliwiających zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej.

28. W ocenie Rady PUO w niniejszej sprawie zaistniały przesłanki do uznania, że opisane działania stanowiły łącznie zespół czynności w rozumieniu art. 119f Ordynacji podatkowej i spełniały ustawowe kryteria unikania opodatkowania określone w art. 119a § 1 tej ustawy, zgodnie z którym czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny.
29. W rozpatrywanej sprawie Strona wraz z powiązanymi z nią podmiotami dokonała czynności opisanych w pkt 10, których przedmiotem była Nieruchomość. Czynności te składały się na zespół czynności, o którym mowa w art. 119f Ordynacji podatkowej. O powiązaniu tych czynności ze sobą świadczy również fakt, że ich podjęcie i chronologia doprowadziły do sytuacji, w której Strona uzyskała możliwość zaliczania w ciężar kosztów uzyskania przychodu podwyższonej wartości Nieruchomości względem wartości, jaką mogłaby rozpoznać, gdyby otrzymała Nieruchomość bezpośrednio od Spółki R. W efekcie wniesienia (w dniu (...) listopada 2016 r.) przez Spółkę R Nieruchomości do Spółki I w formie aportu z wykorzystaniem znaczącego agio oraz następnie (tj. po czasie krótszym niż (...) miesiące od nabycia przez Spółkę I Nieruchomości) przeniesienie Nieruchomości ze Spółki I do Podatnika w ramach aportu zorganizowanej części przedsiębiorstwa doszło do sytuacji, w której Strona uprawniona była do rozpoznania wielokrotnie wyższej wartości Nieruchomości dla potrzeb podatkowych w przypadku odpłatnego zbycia Nieruchomości. Poprzez

dokonanie Zespołu czynności doszło do podatkowego przeszacowania wartości Nieruchomości.

30. Koszty rozpoznane przez Stronę ze sprzedaży nieruchomości ustalono w wartości 1XX XXX XXX,XX zł. Gdyby Spółka R dokonała bezpośrednio aportu Nieruchomości przy ul. K.(...) w formie zorganizowanej części przedsiębiorstwa do (...) SpółkiS, koszty uzyskania przychodów rozliczone by zostały w niewspółmiernie niższej wysokości, tj. w kwocie 3 XXX XXX,XX zł.
31. Rada PUO podziela pogląd Szefa KAS, że w przedmiotowej sprawie korzyść podatkowa, w rozumieniu art. 119e Ordynacji podatkowej uzyskana przez Stronę w wyniku dokonania Zespołu Czynności, polegała na niepowstaniu zobowiązania podatkowego przy jednoczesnym powstaniu straty podatkowej.
32. Odnosząc się do przesłanki działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, zawarte w art. 119d Ordynacji podatkowej regulacje wskazują, że 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.
33. Strona wskazując na cele gospodarcze dokonanego Zespołu czynności akcentowała chęć pozyskania finansowania dla potrzeb dokonania inwestycji na gruntach wchodzących w skład Nieruchomości. W tym celu, uwzględniając fakt posiadania przez Spółkę R skumulowanej straty oraz chęć odseparowania ryzyk prawnych i biznesowych konieczne zdaniem Strony było dokonanie poszczególnych czynności wchodzących w skład Zespołu czynności.

34. Zagadnienia te były również przedmiotem prezentacji ze strony przedstawicieli Podatnika w trakcie posiedzenia Rady PUO.
35. Rada PUO dostrzega praktykę postępowania na rynku nieruchomości polegającą na wyodrębnianiu do poszczególnych spółek celowych nieruchomości przeznaczonych na konkretne inwestycje. Takie działanie umożliwia przedsiębiorcom odseparowanie od prowadzonej działalności gospodarczej ryzyk związanych z nową inwestycją na rynku nieruchomości. Przeniesienie do spółki celowej nieruchomości może również posłużyć w pozyskiwaniu finansowania lub umożliwić szybszą sprzedaż posiadanych i przeniesionych do spółki celowej nieruchomości w kilku możliwych typach transakcji (np. poprzez sprzedaż posiadanego przez spółkę celową aktywa bądź przez sprzedaż udziałów/akcji w spółce celowej).
36. Podejście takie zaprezentował również we Wniosku SzeF KAS wskazując, że „nie neguje okoliczności, że Spółka R. miała rzeczywisty zamiar gospodarczy związany z Nieruchomością przy ul. K.(...) – nie jest to kwestionowane i nie jest osią sporu. SzeF KAS więc przyjmuje do wiadomości i uznaje, że strata w Spółce R. czy jej jakkolwiek niesatysfakcjonująca sytuacja finansowo-gospodarcza mogła motywować do wyodrębnienia nieruchomości przy ul. K.(...) do spółki specjalnego przeznaczenia w celu zbycia”.
37. Jak jednak trafnie zauważył SzeF KAS przedmiotem kwestionowania celu Czynności jest to, że w ten realny zamiar gospodarczy na linii Spółka R (oryginalny właściciel nieruchomości) -> Podatnik (spółka z poziomu której nieruchomość zbyto) włączono Spółkę I. Trafnie SzeF KAS podnosi, że Spółka I przyjęła na siebie rolę wehikułu podatkowego, którego istnienie było dla całości Czynności – w realnym ujęciu jej celu gospodarczego – kompletnie zbędne.

38. Rada PUO podziela pogląd Szefa KAS, że wykorzystanie Spółki I w praktyce posłużyło przede wszystkim do realizacji aspektu podatkowego, jakim było osiągnięcie korzyści podatkowej, tj. doprowadzenie do urealnienia wartości podatkowej Nieruchomości do wartości rynkowej.
39. Nie są w tym zakresie wiarygodne argumenty wskazywane przez Stronę, polegającą na chęci odcięcia się przez Podatnika od złej kondycji finansowej Spółki R. Podatnik – choć nabył Nieruchomość nie bezpośrednio od Spółki R, ale za pośrednictwem Spółki I – pozostawał podmiotem w ramach tej samej grupy kapitałowej, co Spółka R i Spółka I. Argument wskazywany w tym zakresie przez Stronę nie brzmi wiarygodnie również z uwagi na krótki okres posiadania Nieruchomości przez Spółkę I (tj. okres krótszy niż cztery miesiące).
40. Nie są również przekonujące uwagi przedstawicieli Strony, że posłużenie się pośrednictwem Spółki I miało na celu przeniesienie do Strony zorganizowanej części przedsiębiorstwa, co nie było możliwe w przypadku bezpośredniego aportu tej nieruchomości do Podatnika z poziomu Spółki R.
41. Argumenty Strony w tym zakresie nie są wiarygodne zdaniem Rady PUO, gdyż do Podatnika nastąpiło bezpośrednie przeniesienie ze Spółki R praw i obowiązków wynikających, np. z umowy monitoringu nieruchomości, w tym wymagalnych zobowiązań pieniężnych (tj. bez pośrednictwa Spółki I). Podobnie pracownicy, których umowy zostały łącznie ze zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa przeniesione przez Spółkę I do Podatnika pierwotnie byli pracownikami Spółki R.
42. Rada PUO podziela więc pogląd Szefa KAS, że aport Nieruchomości w ramach zorganizowanej części przedsiębiorstwa

mógł zostać dokonany bezpośrednio przez Spółkę R na rzecz Podatnika.

43. Rada PUO nie podziela również uwag Strony, że motywy działania grupy (...) nie były nakierowane tylko i wyłącznie na sprzedaż nieruchomości, ale służyły pozyskaniu kapitału zewnętrznego niezbędnego na sfinansowanie projektów w wariacie samodzielnej lub wspólnej z inwestorem realizacji projektów deweloperskich.
44. Należy zauważyć, że również w sytuacji, w której doszłoby do zrealizowania przez Podatnika projektu deweloperskiego na Nieruchomości i sprzedaży wyodrębnianych lokali, Strona realizowałaby korzyść podatkową, którą w ramach niniejszego postępowania stara się odebrać Decyzją Szef KAS. Dwie pierwsze czynności w ramach Zespołu czynności doprowadziły bowiem do podwyższenia wartości podatkowej Nieruchomości u Podatnika. Zrealizowanie samodzielne lub wspólnie z inwestorem projektu deweloperskiego na Nieruchomości i następnie sprzedaż lokali prowadziłaby przy sprzedaży każdego z lokali do rozpoznawania podwyższonych poprzez Zespół Czynności kosztów uzyskania przychodów. W efekcie w okresach, w których Strona dokonywałaby takiej sprzedaży dochodziłoby do osiągnięcia przez nią korzyści podatkowej w postaci obniżenia zobowiązania podatkowego. Fakt, że nie doszło do zrealizowania siłami Podatnika projektu deweloperskiego, a nastąpiła sprzedaż nieruchomości na rzecz niepowiązanego podmiotu, spowodowało jedynie „jednorazowe” domknięcie Zespołu Czynności.
45. Odnosząc się do przesłanki działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, zawartej w art. 119d Ordynacji podatkowej i uwzględniając powyższe wywody, Rada PUO uznała za nieprzekonujące cele wskazywane przez Stroną. Cele wskazywane

przez Podatnika w kontekście dokonanego Zespołu Czynności Rada PUO uznała za mało istotne – tj. argumenty przytaczane przez Stroną wskazują na racjonalność wyodrębnienia Nieruchomości ze Spółki R. Cel ten mógł jednak zostać osiągnięty w ramach wskazywanej przez Szefa KAS czynności odpowiedniej. Rada PUO uznała, że analizowany Zespół Czynności został dokonany przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej.

46. Przechodząc do przesłanki sztucznego sposobu działania zauważyć należy, że stosownie do 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. Należy zauważyć, że art. 119c § 2 Ordynacji podatkowej zawiera dodatkowy, otwarty katalog przesłanek wskazujących na sztuczność działania.
47. Wskazany przepis sprowadza się do odpowiedzi na pytanie, czy Strona, jako podmiot działający rozsądnie i niekierujący się chęcią osiągnięcia korzyści podatkowej w podatku dochodowym od osób prawnych dokonałaby opisanego Zespołu Czynności.
48. We Wniosku Szef KAS zwraca uwagę na koszt i czasochłonność związaną z przeprowadzeniem Zespołu Czynności, zwłaszcza z uwagi na włączenie do struktury dodatkowego, zbędnego podmiotu, tj. Spółki I. Jak już zostało dotychczas wskazane, włącznie Spółki I umożliwiło znaczące podwyższenie podatkowej bazy kosztowej dla Nieruchomości na okoliczność jej ewentualnego odpłatnego zbycia.
49. Jak już dotychczas wskazywano, Rada PUO nie podziela

argumentów Strony przywoływanych w celu uzasadnienia włączenia w strukturę Spółki I. Tak więc na gruncie przepisu art. 119c § 1 Ordynacji podatkowej analizowany Zespół Czynności cechował się sztucznym sposobem działania.

50. Rada PUO uznała, że Zespół Czynności spełnia 3 z 5 przykładowych przesłanek sztuczności działania wymienionych w art. 119c § 2 Ordynacji podatkowej, tj.:

- a. nieuzasadnionego dzielenia operacji (art. 119c § 2 pkt 1 Ordynacji podatkowej);
- b. angażowania podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego (art. 119c § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej);
- c. wystąpienia ryzyka gospodarczego przewyższającego spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, że należy uznać, że działający rozsądnie podmiot nie wybrałby takiego sposobu działania (art. 119c § 2 pkt 5 Ordynacji podatkowej).

51. Jak już zostało wskazane w Opinii Strona i podmioty z jej grupy kapitałowej w sposób nieracjonalny włączyły do struktury Spółkę I. Doprowadziło to do nadmiernego dzielenia operacji oraz zaangażowania podmiotu pośredniczącego bez takiej konieczności. Rada PUO nie dostrzega racjonalnych argumentów, innych niż możliwość osiągnięcia korzyści podatkowej, dla takiego działania w ramach Zespołu Czynności.

52. Jak już wskazywano, gdyby nie chęć osiągnięcia korzyści podatkowej dzięki sprzedaży Nieruchomości z urealnioną do wartości rynkowej wartością podatkową, rezultat gospodarczy oczekiwany przez Stronę (tj. odseparowanie np. dla potrzeb

pozyskania finansowania Nieruchomości w spółce celowej) mógł zostać osiągnięty w ramach jednej czynności wniesienia aportu Nieruchomość w ramach zorganizowanej części przedsiębiorstwa przez Spółkę R bezpośrednio do Podatnika. Nie jest celowe ponawianie argumentów dotyczących np. umów z pracownikami Spółki R, którzy finalnie zostali pracownikami Podatnika itp.

53. Jak trafnie zauważa SzeF KAS aport Nieruchomości przez Spółkę R w zamian za objęcie udziałów w Spółce I oraz następnie w kolejnym kroku niemal natychmiastowe wniesienie tej nieruchomości w ramach zorganizowanej części przedsiębiorstwa do nowoutworzonego Podatnika, należy uznać jako zbędne działania. Działania takie prowadziły jedynie do nieuzasadnionego podziału operacji przeniesienia własności Nieruchomości do spółki celowej oraz wystąpienia ryzyka gospodarczego przewyższającego spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu.
54. Zdaniem Rady PUO w sprawie spełniona jest przesłanka sztucznego sposobu działania.
55. Ostatnią przesłanką zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jest ocena czy osiągnięta korzyść podatkowa była sprzeczna z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.
56. Przepisy ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tj. Dz.U. z 2017 r. poz. 2343 z późn. zm., dalej: **Ustawa o CIT**) w wersji obowiązującej w 2018 r. przewidywały zasadę kontynuacji dla potrzeb wyceny nabywanych w ramach aportu składników majątkowych wchodzących w skład przedsiębiorstwa lub zorganizowanych części przedsiębiorstwa.
57. W efekcie Podatnik określił wartość początkową nabytych od Spółki I w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa

składników majątkowych w oparciu o ich „wartość wynikającą z ksiąg” Spółki I, pomniejszając wartość rynkową każdego z nich o dokonane przez podmiot wnoszący odpisy amortyzacyjne. Podejście takie wynikało z zastosowania przepisów art. 16g ust. 10a w związku z art. 16g ust. 9 Ustawy o CIT.

58. Dodatkowo zgodnie z art. 15 ust. 1s Ustawy o CIT, w przypadku nabycia w drodze wkładu niepieniężnego przedsiębiorstwa, jego zorganizowanej części, w tym składników wchodzących w skład majątku przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, ustala się: 1) w wysokości wartości początkowej, określonej w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podmiotu wnoszącego wkład - w przypadku składników zaliczonych do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych; 2) w wysokości przyjętej dla celów podatkowych i wynikającej z ksiąg podatkowych podmiotu wnoszącego wkład na dzień nabycia - w przypadku pozostałych składników.
59. Zgodnie zaś z ust. 1u tego artykułu, w przypadku zbycia składników majątku wchodzących w skład przedsiębiorstwa, jego zorganizowanej części, koszty uzyskania przychodów ustala się w wysokości, określonej w ust. 1s, pomniejszonej o dokonane od tych składników odpisy amortyzacyjne.
60. Uwzględniając te przepisy Ustawy o CIT, w ocenie Rady PUO osiągnięta przez Stronę korzyść podatkowa jest niezgodna z celem i przedmiotem art. 15 ust. 1s i 1u Ustawy o CIT. Na gruncie niniejszej sprawy na skutek zastosowanego Zespołu czynności Podatnik rozpoznał kwotę 1XX XXX XXX,XX zł tytułem kosztów uzyskania przychodów z tytułu zbycia Nieruchomości. W sytuacji, gdyby zastosowana została czynność odpowiednia (tj. wniesienia przez Spółkę R aportu w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa bezpośrednio do Podatnika) Strona uprawniona

byłaby do rozpoznania jedynie kwoty 3 XXX XXX,XX zł w kosztach podatkowych.

61. Zastosowanie Zespołu czynności umożliwiło więc Podatnikowi rozpoznać trzydzieści sześć razy wyższą wartość kosztów uzyskania przychodu przy zbyciu nieruchomości przez Stronę.
62. Warto przy tym odnotować, że polskie rozwiązania Ustawy o CIT w zakresie neutralności podatkowej dla restrukturyzacyjnych działań w postaci neutralności podatkowej na moment dokonywania aportów przedsiębiorstw lub zorganizowanych części przedsiębiorstw stanowią implementację rozwiązań przewidzianych w Dyrektywie Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego. Logiką rozwiązań dyrektywy jest wyeliminowanie podatkowej przeszkody w postaci opodatkowania tzw. cichej rezerwy na moment dokonywania czynności reorganizacyjnych. Mocą dyrektywy państwa członkowskie Unii Europejskiej zobowiązane są do wprowadzenia neutralności opodatkowania na moment dokonywania ujętych w przepisach dyrektywy czynności restrukturyzacyjnych oraz odroczenie opodatkowania ww. cichych rezerw do momentu odpłatnego zbycia aktywów przenoszonych w ramach tych czynności restrukturyzacyjnych.
63. Zespół czynności zastosowany przez Podatnika i podmioty z jego grupy kapitałowej doprowadził do osiągnięcia przewidzianej w tej dyrektywie korzyści w postaci braku opodatkowania cichej rezerwy istniejącej w odniesieniu do Nieruchomości na moment

dokonania aportu do Strony oraz – co nie jest zakładane przez rozwiązania ww. dyrektywy – brak opodatkowania w momencie odpłatnego zbycia Nieruchomości.

64. W ocenie Rady PUO, działanie Podatnika było sprzeczne w analizowanych okolicznościach z przedmiotem i celem ww. przepisów Ustawy o CIT. Podatnik w sposób nieuprawniony doprowadził do znaczącego podwyższenia kosztów uzyskania przychodu.
65. W opinii Rady w niniejszej sprawie nie występują przesłanki uniemożliwiające zastosowanie art. 119a OP, o których mowa w art. 119b tej ustawy. Korzyści odniesione przez Stronę, 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 których mowa w art. 119b § 1 pkt 2 i 3 OP. Analizowany zespół czynności i osiągnięta przez Stronę korzyść podatkowa dotyczy podatku dochodowego a nie podatku od towarów i usług - brak spełnienia przesłanki wyłączającej zastosowanie art. 119a § 1 OP, o której mowa w art. 119b § 1 pkt 4 tej ustawy. 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 lub efektywny pozwoliłby na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.
66. Mają na uwadze powyższe rozważania Rada PUO uznała, że 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.