

Uchwała nr 2/2023

Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

z 18 września 2023 r.

w sprawie wniosku Szefa Krajowej Administracji Skarbowej [dalej: **Szef KAS**] z (...) czerwca 2023 r. (data wpływu do Rady (...) czerwca 2023 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 2022 r., poz. 2651 z późn. 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 prawnych za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2017 r., prowadzonego wobec (...) S.A., NIP (...) [dalej: **Strona, Spółka** 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.

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 prawnych za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2017 r.
2. Pisemem z (...) lutego 2021 r. Naczelnik (...) Urzędu Celno-Skarbowego w (...) zwrócił się do Szefa KAS z wnioskiem o przejęcie kontroli celno-skarbowej prowadzonej wobec Spółki w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych za 2017 r., z uwagi na okoliczność, że w sprawie może być wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej.
3. Postanowieniami z (...) czerwca 2021 r., Szef KAS przejął w całości kontrolę celno-skarbową oraz zawiesił ją z urzędu. Jednocześnie organ skarbowy wszczął postępowanie podatkowe wobec Strony w sprawie określenia zobowiązania podatkowego w podatku od osób prawnych za 2017 r.
4. Postępowanie to zakończyło się wydaniem (...) kwietnia 2023 r. decyzji, w której Szef KAS – określając Spółce wysokość zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2017 r. – uznał, że w sprawie znajdzie zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej.
5. Od decyzji tej Podatnik złożył odwołanie wnosząc o wystąpienie przez Szefa KAS z wnioskiem do Rady.

Stan faktyczny

6. W toku kontroli celno-skarbowej przeprowadzonej w spółce (...) sp. z o.o. [dalej: **ABC**] stwierdzono że Spółka wniosła do ABC aportem akcje trzech spółek, a w zamian objęła udziały w podwyższonym kapitale zakładowym tej spółki.
7. W okresie od co najmniej czerwca 2016 r. (zgodnie z korespondencją mailową) prowadzono rozmowy o sprzedaży podmiotów zależnych Strony na rzecz podmiotu zewnętrznego.
8. (...) lipca 2016 r. odbyło się Nadzwyczajne Zgromadzenie Wspólników ABC, na którym podjęto, między innymi Uchwałę nr X, w wyniku której podwyższono kapitał zakładowy tej spółki z kwoty 1XX XXX XXX,XX zł do kwoty 4XX XXX XXX,XX zł, poprzez utworzenie 6.XXX.XXX udziałów o łącznej wartości nominalnej 3XX XXX XXX,XX zł.
9. (...) lipca 2016 r. została również zawarta umowa przeniesienia własności aportu, w wyniku której ww. nowe udziały w ABC zostały objęte przez Spółkę. Udziały te zostały pokryte aportem w postaci akcji niżej wymienionych spółek:
 - a. (...) 1 S.A. [dalej: **Spółka Akcyjna 1**] – 6XX.XXX akcji, wartość nominalna – 3XX XXX,XX zł, wartość rynkowa 2XX XXX XXX,XXzł,
 - b. (...) 2 S.A. [dalej **Spółka Akcyjna 2**] – 1XX XXX akcji wartość nominalna 1XX XXX,XX zł, wartość rynkowa 2X XXX XXX,XX zł,
 - c. (...) Sp. z.o.o. s.k.a. [dalej: **SKA**] – 5 XXX akcji wartość nominalna 5X XXX,XX zł, wartość rynków 7 XXX XXX,XX zł.

10. W listopadzie 2016 r. Spółka Akcyjna 2 przejęła Spółkę Akcyjną 1. ABC otrzymała nowo utworzone akcje w kapitale zakładowym Spółki Akcyjnej 2 – za każde dwie akcje Spółki Akcyjnej 1 ABC otrzymała jedną akcję Spółki Akcyjnej 2.
11. Na podstawie umowy sprzedaży zawartej (...) marca 2017 r., ABC zbyła akcje Spółki Akcyjnej 2 na rzecz podmiotu trzeciego – (...) [dalej: **Inwestor**] z siedzibą w (...) i uzyskała przychód z tej transakcji w kwocie 1XX XXX XXX,XX zł (sprzedaż 4XX XXX akcji Spółki Akcyjnej 2).
12. (...) marca 2017 r. na rachunek escrow ABC wpłynęły następujące kwoty:
 - a. 1XX XXX XXX,XX zł tytułem zapłaty ceny sprzedaży,
 - b. 4X XXX XXX,XX zł stanowiąca spłatę pożyczek i pozostałych zobowiązań, należnych ABC od Spółki Akcyjnej 2,
 - c. 1X XXX XXX,XX zł stanowiąca spłatę pożyczek i pozostałych zobowiązań, należnych Spółce oraz spółkom z Grupy Kapitałowej od Spółki Akcyjnej 2,
 - d. 8 XXX XXX,XX zł z tytułu umowy pożyczki udzielonej Stronie
13. Wskazane wyżej kwoty zostały zwolnione przez bank na odpowiednie rachunki bankowe ABC i Podatnika po potwierdzeniu przez bank, że doszło do skutecznego złożenia oświadczenia przez ABC o przeniesieniu akcji imiennych na odcinku zbiorowym znajdującym się w banku prowadzącym ww. rachunek.
14. 17 marca 2017 r. Strona ogłosiła, a następnie przeprowadziła skup akcji własnych w trybie publicznego ogłoszenia (zaproszenia) do składania ofert sprzedaży akcji przez wszystkich akcjonariuszy

Spółki, za pośrednictwem domu maklerskiego.

15. Po sprzedaży akcji Spółki Akcyjnej 2, (...) marca 2017 r., ABC zawarła ze Stroną umowę pożyczki, w ramach której udzieliła Stronie pożyczki w kwocie 1XX XXX XXX,XX zł, którą Strona przeznaczyła na skup akcji własnych.

Stanowisko Szefa KAS

16. W ocenie Szefa KAS w analizowanej sprawie istnieją przesłanki pozwalające na zastosowanie w sprawie art. 119a Ordynacji podatkowej.
17. Po pierwsze, na skutek podjętych działań – stanowiących opisany w dalszej części Opinii zespół czynności – Spółka uzyskała korzyść podatkową. Korzyścią tą było wykazanie straty podatkowej (w miejsce zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2017 r.), gdyż Podatnik nie wykazał w przychodach podlegających opodatkowaniu kwoty uzyskanej ze zbycia akcji wniesionych aportem do ABC.
18. Po drugie, osiągnięta korzyść była sprzeczna z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej. Szef KAS uznał, że planowanie transakcji sprzedaży poprzez wprowadzenie podmiotu pośredniczącego, który nie realizował założonych funkcji ekonomicznych należy uznać za działanie sprzeczne z intencją ustawodawcy, w szczególności z regulacją art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy CIT, który jednoznacznie dopuszcza zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów wydatków poniesionych na objęcie lub nabycie udziałów lub akcji w spółce w momencie zakupu, na etapie zbycia tychże udziałów lub akcji.
19. Po trzecie, czynności zostały podjęte przez Stronę przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej.

20. Po czwarte, sposób działania Strony był sztuczny. Działający rozsądnie podmiot nie podjąłby takich czynności, jak uczyniła to Spółka. Ponadto, w niniejszej sprawie mamy do czynienia z nieuprawnionym dzieleniem operacji oraz angażowaniem podmiotów pośredniczących pomimo braku ekonomicznego uzasadnienia dla ich występowania w zespole czynności.

II. Stan prawny

21. Przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, tj. Dział IIIa Ordynacji podatkowej, zostały dodane na podstawie przepisów Ustawy zmieniającej.

22. Wniosek dotyczy zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2017 r.

23. Z początkiem 2019 roku zmianie uległy przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.¹ Biorąc pod uwagę przepisy przejściowe², niniejsza opinia Rady [dalej: **Opinia**] bazuje na przepisach Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym do końca 2018 roku.

24. Zgodnie z art. 119a Ordynacji podatkowej:

§ 1. Czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia

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 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.

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.

25. Jak wskazano w 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.*

26. Ponadto, art. 119d Ordynacji podatkowej stanowił, 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.*
27. 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.*
28. Przepis art. 119f § 1 Ordynacji podatkowej stanowił z kolei, że: *W rozumieniu niniejszego działu czynność oznacza także zespół powiązanych ze sobą czynności, dokonanych przez te same bądź różne podmioty.*
29. Zgodnie natomiast z art. 119b § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej art. 119a nie stosuje się *jeżeli zastosowanie innych przepisów prawa podatkowego pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.*

III. Uzasadnienie faktyczne i prawne opinii

30. Odpowiadając na Wniosek Szefa KAS, Rada uznała, że opisany w części I. niniejszej Opinii zespół czynności spełnia ustawowe kryteria unikania opodatkowania.

31. 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.
32. Brak spełnienia chociażby jednej z przywołanych powyżej przesłanek wyklucza możliwość zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.
33. W okresie objętym Wnioskiem wydanie decyzji z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania było niemożliwe wówczas, gdy inne przepisy – zawarte w ustawach regulujących poszczególne podatki – pozwalały na doprowadzenie do skutku w postaci zniwelowania skutków unikania opodatkowania.

Czynność / zespół czynności

34. 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.
35. Rada stoi na stanowisku, że Szef KAS w sposób prawidłowy

ustalił, że czynnościami, których dokonanie przez Podatnika mogło mieć na celu uniknięcie opodatkowania były:

- a. podwyższenie kapitału zakładowego ABC
- b. zawarcie umowy przeniesienia własności aportu pomiędzy Spółką a ABC, w efekcie czego udziały ABC objęte przez Spółkę i pokryte aportem w postaci akcji m.in. Spółki Akcyjnej 1 i Spółki Akcyjnej 2,
- c. przejęcie Spółki Akcyjnej 1 przez Spółkę Akcyjną 2, na skutek czego ABC otrzymała nowoutworzone akcje w kapitale zakładowym spółki utworzonej w ramach połączenia,
- d. sprzedaż przez ABC 4XX XXX akcji Spółki Akcyjnej 2 na rzecz Inwestora (umowa sprzedaży z (...) marca 2017 r.),
- e. udzielenie przez ABC na rzecz Spółki pożyczki,
- f. skup akcji własnych przez Spółkę.

Korzyść podatkowa

36. Odnosząc się do przesłanki korzyści podatkowej zauważyć należy, że zgodnie z art. 119e Ordynacji podatkowej korzyścią podatkową jest m.in. powstanie straty podatkowej lub niepowstanie zobowiązania podatkowego.
37. Szef KAS uznał, że korzyścią podatkową będącą konsekwencją podjętych czynności było niewykazanie do opodatkowania przychodu ze zbycia akcji wniesionych aportem do ABC, co przyniosło skutek w postaci wykazania straty podatkowej w miejsce wykazania zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2017 r.

38. Rada uznała, że poprzez zespół czynności Podatnik osiągnął korzyść podatkową w postaci powstania straty podatkowej i niepowstania zobowiązania podatkowego.

Możliwość zastosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania – brak możliwości zastosowania klauzuli szczególnej

39. W pierwszej kolejności rozważenia wymaga czy wobec faktu, że jednym z elementów zespołu czynności, którego oceny dokonała Rada, była transakcja wymiany udziałów, to w niniejszej sprawie nie powinna znaleźć zastosowania tzw. szczególna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania związana z taką właśnie transakcją.
40. Jak bowiem wskazano powyżej, do 31 grudnia 2018 r. przepisy prawa przewidywały wprost, że ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania nie stosuje się, jeżeli zastosowanie innych przepisów prawa podatkowego pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.
41. Regulacja ta była wyrazem zasady ekonomiki / szybkości postępowania oraz racjonalności działania organów podatkowych, które powinny korzystać z instytucji bezpośrednio zmierzających do rozstrzygnięcia sprawy. Przepis ten miał na celu wprowadzenie zasady efektywnego przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. Jeśli możliwe było zwalczanie unikania opodatkowania z zastosowaniem środków szczególnych i bez sięgania po rozwiązania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, to należało skorzystać ze szczególnych środków przeciwko unikaniu opodatkowania.
42. Klauzula szczególna dotycząca wymiany udziałów została

wprowadzona do polskiego systemu prawnego od 1 stycznia 2017 r. na mocy nowelizacji art. 10 ust. 4 i 4d ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych [dalej: **ustawa o CIT**].

43. Zgodnie z obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. art. 10 ust. 4 i 4a ustawy o CIT, neutralności podatkowej wymiany udziałów nie stosuje się w przypadkach, gdy głównym lub jednym z głównych celów wymiany udziałów jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania. Domniemywa się przy tym, że głównym lub jednym z głównych celów ww. czynności jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania, jeżeli wymiana udziałów nie została przeprowadzona z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych.
44. W złożonym Wniosku Szef KAS w sposób niezwykle pobieżny odniósł się do możliwości zastosowania tzw. małej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wskazując przede wszystkim na fakt, że wymiana udziałów (do której taka szczególna klauzula mogłaby mieć zastosowanie) była elementem zespołu czynności, zaś, zdaniem Szefa KAS, stosowanie klauzuli szczególnej jest możliwe wyłącznie wówczas, gdy wymiana udziałów jest jedyną czynnością podjętą przez podatnika.
45. Rada nie zgadza się ze stanowiskiem, że szczególna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania może znaleźć zastosowanie jedynie, gdy wymiana udziałów jest jedyną czynnością podjętą przez podatnika. W opinii Rady, domniemanie wynikające z art. 10 ust. 4 i 4a ustawy o CIT nie ograniczało Szefa KAS w zakresie możliwości badania czynności towarzyszących wymianie udziałów. W tym zakresie Rada zgadza się z uwagami zawartymi w uzasadnieniu wyroku z (...) września 2020 r. Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w (...) o sygn. akt (...), że stosując

ogólną klauzulę Szef KAS musi wykazać, że czynność wymiany udziałów była jedynie elementem całego zespołu czynności, które w efekcie pozwoliły na uniknięcie opodatkowania. Odmienna natomiast sytuacja zachodzi, gdy czynności towarzyszące wymianie udziałów nie wpływają na unikanie opodatkowania, ale składają się na uzasadnione przyczyny ekonomiczne. Czynności te nie wiążą się bezpośrednio z unikaniem opodatkowania, ale stanowią pryzmat do oceny celów dokonania czynności wymiany udziałów.

46. W niniejszej sprawie zastosowanie szczególnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania nakierowanej na transakcję wymiany udziałów (tj. przepisu art. 10 ust. 4 ustawy o CIT w brzmieniu nadanym od 1 stycznia 2017 r.) było jednak niemożliwe z innych przyczyn. Operacja wymiany udziałów została dokonana w 2016 r., a więc w okresie, w którym przepis art. 10 ust. 4 ustawy o CIT w opisanym brzmieniu nie odnosił się do takiej czynności i który to okres, co istotne, nie jest objęty zakresem postępowania Szefa KAS.
47. Na marginesie już tylko Rada zauważa, że przywołany we Wniosku art. 12 ust. 13 ustawy o CIT nie obowiązywał w okresie objętym decyzją, stąd Rada nie będzie odnosiła się do wykładni tego przepisu dokonanej przez Szefa KAS. Wskazany przykład braku sumienności w przygotowaniu Wniosku przez Szefa KAS nie był jedyny z dostrzeżonych przez Radę. Zdaniem Rady, z uwagi na ingerencyjny charakter klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, dokumenty przygotowywane w ramach tego postępowania przez organy państwa powinny cechować się najwyższym stopniem merytorycznej i formalnej sumienności.

Działanie przede wszystkim / wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej

48. 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.
49. Przy ocenie, czy czynność została dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, decydujące znaczenie będzie miała zatem okoliczność, czy ta korzyść podatkowa znacznie przeważała nad wskazanymi przez Podatnika innymi korzyściami ekonomicznymi lub gospodarczymi, czy przeważała w takim stopniu, że pozostałe cele należało uznać za mało istotne.
50. W efekcie, 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.
51. 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.

52. 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.
53. 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.
54. 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, choć nie przedstawiła w tym zakresie (także w odwołaniu) przekonujących dowodów.

55. W toku postępowania Strona wskazała, że dokonane przez nią czynności miały następujące cele ekonomiczne:
- a. urealnienie wartości aktywów przed planowaną transakcją sprzedaży,
 - b. przejęcie przez ABC ryzyka operacyjnego, płynnościowego oraz prawnego związanego z rozliczeniem wewnątrzgrupowym transakcji oraz wierzycielami.
56. W materiale dowodowym sprawy znajdują się jednak dokumenty wskazujące, że na potrzeby aportu wyceny dostarczyła Spółka, natomiast w odniesieniu do sprzedaży Spółki Akcyjnej 2 wyceny dostarczył wyłącznie nabywca.
57. Brak było zatem powodów do zaangażowania ABC. Tym samym spółka ta nie realizowała żadnej funkcji w związku szacowaniem wartości spółek, a tym bardziej wzrostu wartości aktywów, które były przedmiotem aportu, a następnie sprzedaży.
58. W ocenie Rady, Szef KAS zasadnie przyjął, że urealnienie wartości udziałów w związku z planowaną sprzedażą nastąpiło na skutek wyceny dokonanej przez Spółkę, a więc nie wymagało to wnoszenia aportu do spółki celowej.
59. Co więcej, w złożonym odwołaniu Spółka ograniczyła się do wskazania, że materiał dowodowy sprawy nie został właściwie zgromadzony i oceniony, nie przedstawiła natomiast żadnych dowodów potwierdzających istotność innych celów ekonomicznych podjętych przez nią działań.
60. Rada uznała, że powoływanie się przez Stronę na przejęcie przez ABC ryzyka operacyjnego, płynnościowego oraz prawnego związanego z rozliczeniem wewnątrzgrupowym transakcji oraz

wierzycielami nie jest przekonujące. Fakt powiązań w ramach grupy kapitałowej oraz realizacji przez tę grupę własnych celów strategicznych, nie może być głównym celem działania spółki celowej – tu: ABC. Spółka celowa powinna posiadać swoje własne cele i interesy, które winny być realizowane przez zarząd takiej spółki. Cel wskazany przez Stronę nie jest przekonujący, gdyż proces dotyczący zbycia spółek został faktycznie rozpoczęty w czerwcu 2016 r., tj. jeszcze przed wymianą udziałów pomiędzy Spółką a ABC.

61. W ocenie Rady w niniejszej sprawie nie wystąpiły zatem cele ekonomiczne na tyle istotne, aby uznać, że działanie Podatnika nie miało na celu przede wszystkim uzyskania korzyści podatkowej.

Sztuczny sposób działania

62. 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.
63. Szef KAS w złożonym wniosku wskazał, że czynnościom podjętym przez Spółkę nie towarzyszyła realizacja istotnych celów ekonomicznych. Jeżeli zatem założyć, że Strona nie kierowała się celem podatkowym, to nie wykorzystywałaby spółki celowej, tj. ABC, w sytuacji kiedy nie można jej przypisać realnych funkcji, związanych z realizacją zakładanych celów o charakterze ekonomicznym. Mamy tu więc do czynienia ze spełnieniem definicji sztuczności, o której mowa w art. 119c § 1 Ordynacji podatkowej.

64. Pogląd ten Rada podziela.
65. Analiza akt sprawy prowadzi do wniosku, że w niniejszej sprawie sztuczność działania Podatnika wynika również z następujących przesłanek:
 - a. angażowania podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego (art. 119c § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej) oraz
 - b. nieuzasadnionego dzielenia operacji (art. 119c § 2 pkt 1).
66. Spółka jako podmiot dominujący w Grupie kapitałowej zdecydowała o wykorzystaniu spółki celowej – ABC – która nie pełniła jednak żadnych istotnych funkcji i nie realizowała zakładanych celów.
67. Wskazane przez Spółkę i opisane powyżej cele ekonomiczne czynności, nie uzasadniają wykorzystania ABC w ramach przeprowadzonej czynności, szczególnie biorąc pod uwagę, że wszystkie funkcje zarządcze w grupie pełniła Spółka.
68. Jak wskazano powyżej, wycena przeprowadzona została przez Spółkę w związku z planowaną sprzedażą. Miała ona służyć faktycznie oszacowaniu wartości spółek celem sprzedaży. Pełnienie funkcji w tym zakresie przez Spółkę wykluczało w konsekwencji zaangażowanie spółki celowej ABC.
69. Spółka wspierała ponadto spółki zależne na podstawie umowy z (...) czerwca 2016 r. i okoliczność ta nie uległa zmianie, pomimo wniesienia aportu do ABC.
70. Zasadnie Szef KAS wskazał, że w ramach Grupy kapitałowej nie wykazano staranności w podziale funkcji i pełnieniu ról przez poszczególne podmioty i osoby zaangażowane w działalność

Spółki i ABC, zaś wszystkie działania podejmowane przez ABC sprowadzały się do wykonywania procesów decyzyjnych spółki matki ABC – czyli Podatnika.

71. Rada podziela stanowisko Szefa KAS, że o sztucznym zaangażowaniu ABC w proces sprzedaży, świadczy również okoliczność zawarcia umowy pożyczki pomiędzy Spółką a ABC, w okresie bezpośrednio po transakcji zbycia akcji Spółki Akcyjnej 2.
72. W wyniku ww. umowy pożyczki Spółka otrzymała środki finansowe z tytułu transakcji zbycia spółek. Wierzytelność z tytułu ww. pożyczki stała się następnie przedmiotem obrotu i finalnie nie była spłacana przez Spółkę.
73. Kwota pożyczki, obejmująca środki pochodzące ze sprzedaży akcji Spółki Akcyjnej 2 miała służyć umorzeniu akcji własnych przez Podatnika, co przyznała sama Spółka, a także świadkowie przesłuchiwani w toku postępowania podatkowego.
74. Rada podziela stanowisko Szefa KAS, że skutkiem wykazania, że ABC nie pełniła obiektywnie zakładanych funkcji w związku z wniesieniem aktywów w postaci akcji spółek zależnych, jest realizacja przesłanki sztucznego działania z art. 119c § 2 pkt 1 Ordynacji podatkowej, tj. nieuzasadnionego dzielenia operacji.
75. Za analizą celów czynności, sprzedaż aktywów w postaci akcji ww. spółek zakładana była już w momencie przeprowadzania transakcji wymiany udziałów. Natomiast zaangażowanie spółki celowej, tj. ABC miało wiązać się m.in. z redukcją ryzyka dla akcjonariuszy Spółki oraz wzrostem wartości spółek wnoszonych aportem do ABC, która to ostatnia spółka nie realizowała zakładanych celów ekonomicznych.
76. Na podstawie oceny materiału dowodowego nie sposób

stwierdzić, aby urealnienie wartości akcji Spółki Akcyjnej 1, Spółki Akcyjnej 2 i SKA na potrzeby planowanej sprzedaży stanowiło uzasadnienie dla wniesienia tych akcji aportem do ABC – a więc w niniejszej sprawie dokonano nieuzasadnionego dzielenia operacji.

77. Na marginesie już tylko Rada wskazuje, że w zgromadzonym materiale dowodowym znajdują się dokumenty wskazujące, że ABC – pomimo posiadania interpretacji indywidualnych dotyczących transakcji otrzymania aportu i sprzedaży akcji Spółki Akcyjnej 2 potwierdzających możliwość rozpoznania kosztów uzyskania przychodów według wartości nominalnej, a nie historycznej, skorygowała rozliczenie podatkowe, jako podstawę swojej decyzji wskazując wprowadzenie przepisów dotyczących klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania oraz niejasnością co do określenia prawidłowych skutków podatkowych transakcji.

Sprzeczność z celem i przedmiotem przepisu ustawy podatkowej

78. Zastosowanie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania wymaga, aby osiągnięta przez podatnika korzyść była sprzeczna z celem i przepisem ustawy podatkowej.
79. Zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy o CIT, wydatki poniesione przez podatnika na objęcie lub nabycie udziałów lub akcji w spółce lub wkładów w spółdzielni oraz innych papierów wartościowych, a także wydatki na nabycie tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych, nie mogą zostać, w momencie zakupu, zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. W konsekwencji wydatki te będą stanowić koszt uzyskania przychodów dopiero w momencie ustalania dochodu z tytułu, m.in. zbycia udziałów lub akcji w spółkach.

80. Stosownie do regulacji z art. 12 ust. 4d ustawy o CIT, wymiana udziałów spełniająca warunki wskazane w tym przepisie w momencie jej dokonania jest neutralna podatkowo, zaś opodatkowanie zostanie przesunięte w czasie do momentu np. odpłatnego zbycia otrzymanych przedmiotową drogą akcji. Zasady ustalania wartości kosztu uzyskania przychodów dla spółki nabywającej w przypadku odpłatnego zbycia akcji nabytych w wyniku wymiany udziałów określa zaś art. 16 ust. 1 pkt 8e ustawy o CIT. Przepis ten stanowi, że nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wydatków poniesionych przez spółkę nabywającą przy wymianie udziałów; wydatki te – w wysokości odpowiadającej nominalnej wartości udziałów (akcji) wydanych wspólnikom spółki, której udziały są nabywane, powiększonych o zapłatę w gotówce, o której mowa w art. 12 ust. 4d - są jednak kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia tych udziałów (akcji).
81. Intencją wprowadzenia przepisów o neutralności podatkowej wymiany udziałów nie było uniknięcie opodatkowania w ogóle, a jego odroczenie do chwili definitywnego wyjścia z inwestycji (np. poprzez sprzedaż akcji) celem ułatwienia procesów restrukturyzacyjnych.
82. Wprowadzenie ww. przepisów wynika z implementacji Dyrektywy 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 (Dz. Urz. UE L 310 z 25.11.2009r., s. 34 ze zm.) [dalej: **Dyrektywa**] oraz poprzedzającej ją Dyrektywy 90/434/EWG.

83. Dyrektywa została ustanowiona, aby eliminować przeszkody podatkowe w transgranicznej restrukturyzacji przedsiębiorstw, zapewniając, by ewentualny wzrost wartości aktywów nie został opodatkowany przed jego rzeczywistą realizacją. W tym celu omawiana Dyrektywa przewiduje, że operacja restrukturyzacyjna nie stanowi zdarzenia prowadzącego do opodatkowania zysków kapitałowych obliczonych poprzez odniesienie do różnicy między wartością rzeczywistą przekazanych w wyniku operacji restrukturyzacyjnej aktywów i pasywów, a ich wartością do celów podatkowych.
84. Tożsamy mechanizm znajduje zastosowanie względem ewentualnych zysków kapitałowych występujących po stronie wspólnika spółki restrukturyzowanej. Neutralność podatkowa wobec operacji restrukturyzacyjnych nie oznacza jednak, że zyski kapitałowe ujawnione w wyniku ich dokonania nie podlegają w ogóle opodatkowaniu. Oznacza to jedynie przesunięcie momentu opodatkowania tych zysków do chwili sprzedaży składników majątkowych lub udziałów w spółce, z którymi była związana owa nadwyżka wartości.
85. Owa neutralność podatkowa wymiany udziałów nie jest jednak nieograniczona. Wręcz przeciwnie – odroczenie opodatkowania działań restrukturyzacyjnych uzależnione jest od wystąpienia szeregu warunków, w tym od tego, aby była to restrukturyzacja rzeczywista – taka, która ma konkretne uzasadnienie gospodarcze.
86. Jak wspomniano powyżej, celu tego w niniejszej sprawie Spółka nie wykazała.
87. Spółka nie uwzględniła w kalkulacji podatku CIT za 2017 r. przychodu z tytułu sprzedaży Spółki Akcyjnej 2, ponieważ w transakcję zbycia spółki została zaangażowana spółka ABC, która to spółka nie pełniła żadnej istotnej funkcji ekonomicznej.

88. Zgodzić należy się z Szefem KAS, że wymiana udziałów została skorelowana z zasadniczą transakcją zbycia akcji.
89. Niezasadne zaangażowanie ABC, doprowadziło do zastosowania regulacji art. 16 ust. 1 pkt 8e ustawy o CIT, podczas gdy w istocie, wymiana udziałów pomiędzy Spółką a ABC nie prowadziła do realizacji istotnych ekonomicznie funkcji, a działanie ekonomicznie adekwatne sprowadzało się do zbycia Spółki Akcyjnej 2 przez Spółkę na rzecz inwestora zewnętrznego.

Czynność odpowiednia

90. Wobec oceny, że wniesienie aportem akcji spółek zależnych do ABC nie prowadziło do realizacji żadnych istotnych celów ekonomicznych, Rada zgadza się z Szefem KAS, że czynnością odpowiednią byłaby bezpośrednia sprzedaż przez Spółkę akcji Spółki Akcyjnej 2 na rzecz Inwestora.

Konkluzja

91. Finalnie wskazać należy, że w opinii Rady **w sprawie występują przesłanki umożliwiające zastosowanie do wskazanego przez Szefa KAS zespołu czynności art. 119a Ordynacji podatkowej.**

