

Uchwała nr 8/2022

Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

z 30 września 2022 r.

w sprawie wniosku Szefa Krajowej Administracji Skarbowej [dalej: **Szef KAS**] z (...) września 2022 r. (data wpływu do Rady (...) czerwca 2022 r.) (...) [dalej: **Wniosek**], działającego na podstawie art. 119h § 1 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 prawnych za okres od 1 stycznia 2016 r. do 31 października 2017 r., prowadzonego wobec (...) sp. z o.o. NIP (...) [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 nie spełnia ustawowych kryteriów unikania opodatkowania.

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

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 2016 r. do 31 października 2017 r.
2. Wnioskiem z (...) grudnia 2020 r. Naczelnik (...) Urzędu Celno-skarbowego w T.(...) zwrócił się do Szefa KAS o przejęcie kontroli celno-skarbowej, prowadzonej wobec Strony w zakresie przestrzegania przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 1888 ze zm.) [dalej: **ustawa o CIT**] – z uwagi na okoliczność, że w sprawie może być wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej.
3. Szef KAS postanowieniem z (...) czerwca 2021 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 prawnych za okres będący przedmiotem kontroli celno-skarbowej.

Stan faktyczny

4. W okresie objętym Wnioskiem (...) [dalej: **Grupa**] składała się szeregu spółek działających w branży (...) (obszar podstawowy, o najdłuższej historii) oraz (...), przy czym ten ostatni obszar był

w początkowej fazie realizacji projektów.

5. Spółka była komandytariuszem (...) sp. z o.o. sp. k. [dalej: **Spółka komandytowa**], rozliczającym (9X)% jej dochodu. Przed 2016 r. Spółka komandytowa posiadała formę spółki komandytowo-akcyjnej, w której Podatnik był akcjonariuszem (przekształcenie nastąpiło 1 października 2015 r.). W skład Grupy (...) wchodziła także (...) sp. z o.o. [dalej: **Spółka z o.o.**], która nie prowadziła aktywnej działalności gospodarczej.
6. (...) września 2015 r. została podjęta uchwała o podwyższeniu kapitału zakładowego Spółki z o.o. z kwoty 5 XXX zł do kwoty 2 XXX XXX zł, a nowe udziały w tej spółce objął Podatnik w zamian za wkład pieniężny w kwocie 1 XXX XXX zł.
7. (...) października 2015 r. uchwalono natomiast wniesienie do Spółki z o.o. dopłat, w łącznej kwocie 2X XXX XXX zł.
8. (...) listopada 2015 r. Podatnik udzielił Spółce z o.o. pożyczki w kwocie 6 XXX XXX zł z przeznaczeniem na cele działalności gospodarczej, tj. finansowanie nabycia aktywów. Spółka z o.o. zobowiązała się, że spłaci kapitał pożyczki w całości najpóźniej (...) maja 2016 r., a odsetki w terminie 7 dni od dnia spłaty kapitału.
9. (...) września 2015 r. Spółka komandytowa (działająca wówczas w formie spółki komandytowo-akcyjnej, niebędącej podatnikiem podatku dochodowego) sprzedała Spółce z o.o. prawa do znaków towarowych „(...)” o wartości netto 6X XXX XXX zł [dalej: **Znaki Towarowe**].
10. Tego samego dnia pomiędzy Spółką z o.o. i Spółką komandytową została zawarta umowa licencyjna na korzystanie ze Znaków Towarowych przez Spółkę komandytową.

11. W okresie będącym przedmiotem Wniosku Spółka komandytowa poniosła koszty z tytułu licencji w wysokości 1X XXX XXX,XX zł. Wartość opłat licencyjnych na poziomie 3,X% obrotu Spółki komandytowej oraz wycenę wartości Znaków Towarowych ustalono według raportu wyceny przygotowanego przez zewnętrznego doradcę. W konsekwencji nabycia Znaków Towarowych nastąpiło też ujawnienie ich wartości początkowej w księgach Spółki z o.o. oraz dokonywanie amortyzacji podatkowej (znaki te zostały wytworzone uprzednio we własnym zakresie przez inne podmioty z grupy (...)).
12. W związku ze sprzedażą Znaków Towarowych, Spółka komandytowa – działająca wówczas jako spółka komandytowo-akcyjna, niebędąca podatnikiem podatku dochodowego – rozpoznała zysk rachunkowy na tej sprzedaży w kwocie 1X XXX XXX zł (stanowiący różnicę pomiędzy ceną sprzedaży netto 6X XXX XXX zł a kosztem księgowym 5X XXX XXX zł). Zyski Spółki komandytowej z okresu prowadzenia działalności w formie spółki komandytowo-akcyjnej, w łącznej kwocie 5X XXX XXX,XX zł, przypadające na Stronę jako jej akcjonariusza, zostały w całości wypłacone w maju 2018 r. i opodatkowane u Strony. W kwocie zapłaconego podatku od tych zysków (9 XXX XXX,XX zł) kwota 2 XXX XXX,XX zł dotyczyła zysku ze sprzedaży Znaków Towarowych.
13. Dnia (...) marca 2016 r. Spółka komandytowa sprzedała do Spółki z o.o. nieruchomości (tj. działki na których znajduje się budynek biurowo-administracyjno-produkcyjny, budynek produkcyjno-biurowy oraz budynek warsztatowy) [dalej: **Nieruchomości**] o wartości netto 4X XXX XXX zł. Nieruchomości te zostały (...) marca i (...) kwietnia 2016 r. wynajęte podmiotom powiązanym, m.in. Spółce komandytowej. Koszty z tytułu najmu po stronie tej spółki wyniosły 7 XXX XXX

zł w okresie od (...) kwietnia 2016 r. do (...) października 2017 r.

14. Kwota podatku dochodowego od osób prawnych z tytułu sprzedaży Nieruchomości wyniosła 2 XXX XXX zł. Cena Nieruchomości została ustalona na poziomie rynkowym (zgodnie z dokonaną wyceną biegłego), natomiast koszty podatkowe nie były w żaden sposób urealniane (mimo wcześniejszego aportu Nieruchomości) i były uwzględnione w wartości historycznej.
15. (...) grudnia 2015 r. pomiędzy Spółką z o.o., Spółką komandytową i innymi spółkami z Grupy zawarta została Umowa kredytowa z (...) Bank (...) S.A. [dalej: **Bank**], na mocy której Bank udzielił Spółce komandytowej kredytu obrotowego w wysokości 1X XXX XXX zł, a Spółce z o.o. kredytu inwestycyjnego w kwocie 8X XXX XXX zł z przeznaczeniem na sfinansowanie nabycia Znaków Towarowych i Nieruchomości. Z łącznej kwoty kredytu inwestycyjnego kwota 5X XXX XXX,XX zł została przeznaczona na sfinansowanie nabycia Znaków Towarowych, a 3X XXX XXX,XX zł na sfinansowanie nabycia Nieruchomości.
16. Środki uzyskane ze sprzedaży Znaków Towarowych i Nieruchomości (pośrednio pochodzące m.in. z kredytu ING) zostały przeznaczone przez Spółkę komandytową na objęcie obligacji Strony, w łącznej kwocie 1XX XXX XXX,XX zł (1XXX obligacji imiennych serii (...) o wartości nominalnej 1XX XXX,XX zł każda) i użyte przez Podatnika na cele inwestycyjne Grupy, w tym m.in. realizację inwestycji (...).
17. Odsetki naliczane miały być za trzymiesięczny okres od wartości nominalnej obligacji. Odsetki za pierwsze 1X okresów odsetkowych, tj. od (...) marca 2016 r. do (...) kwietnia 2019 r. miały zostać wypłacone jednorazowo (...) maja 2019 r. Wartość

naliczonych odsetek na (...) października 2017 r. wyniosła 8 XXX XXX,XX zł.

18. W maju 2018 r. nastąpiło przejęcie kontroli właścicielskiej nad Spółką komandytową, Spółką z o.o. (wraz z Nieruchomościami i Znakami Towarowymi) oraz dwiema innymi spółkami z Grupy przez niezależny podmiot – spółkę (...) S.A. [dalej: **Inwestor**].
19. Opisane powyżej działania stanowiły łącznie, w ocenie Szefa KAS, zespół czynności w rozumieniu art. 119f Ordynacji podatkowej.

Stanowisko Szefa KAS

20. W ocenie Szefa KAS w analizowanej sprawie istnieją przesłanki pozwalające na zastosowanie w sprawie art. 119a Ordynacji podatkowej.
21. Szef KAS uznał, że Strona (jako komandytariusz, posiadający 9X % udziału w zyskach Spółki komandytowej) uzyskała korzyść podatkową w postaci obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego poprzez zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów: (i) opłat za najem Nieruchomości oraz (ii) opłat licencyjnych za korzystanie ze Znaków Towarowych, ponoszonych przez Spółkę komandytową, na podstawie faktur wystawionych przez Spółkę z o.o. Wyliczona przez Szefa KAS kwota korzyści wyniosła (...) zł.
22. Szef KAS uznał, że w sprawie można zidentyfikować przesłanki wymienione w art. 119a Ordynacji podatkowej, wskazując przede wszystkim na sztuczny sposób działania Podatnika.
23. O sztucznym działaniu Strony świadczą, zdaniem Szefa KAS, niewiarygodne wyjaśnienia Strony w kontekście celów

ekonomicznych zespołu czynności, tj.: konieczności pozyskania finansowania zewnętrznego dla Grupy – gdyż Strona dysponowała znacznymi środkami finansowymi (otrzymała pożyczki od udziałowców) oraz konieczności oddzielenia zasadniczych aktywów trwałych od ryzyk działalności operacyjnej (w obliczu głośnych i nieoczekiwanych problemów dobrze prosperujących spółek z branży (...)). Natomiast co do zasady branża (...) nie borykała się w owym czasie z żadnymi problemami.

24. Kolejną z przesłanek wskazujących na sztuczny, w ocenie Szefa KAS, sposób działania Strony są jej niewiarygodne wyjaśnienia w zakresie podmiotu, któremu Bank udzielił bardzo dużego kredytu. Szef KAS podkreślił, że w złożonych wyjaśnieniach Strona wskazała, iż udzielenie kredytu Podatnikowi okazało się niemożliwe, gdyż nie prowadził on działalności operacyjnej i nie dysponował istotnym majątkiem „rzeczymowym”, a jedynie udziałami w innych spółkach. Jednocześnie zaś Bank udzielił kredytów Spółce z o.o., która również nie prowadziła działalności operacyjnej, nie posiadała żadnego majątku, nikogo nie zatrudniała – była firmą „wydmuszką” i nie była podmiotem profesjonalnie przygotowanym do zarządzania Znakami Towarowymi i Nieruchomościami.
25. Szef KAS wskazał również na niespójność dotyczącą tłumaczenia zawarcia przedmiotowych transakcji tym, że właściciele Grupy nie chcieli pozyskiwać środków ani „dzielić władzy” z zewnętrznymi inwestorami, podczas gdy w 2018 roku całość firmy z branży (...) sprzedali – wraz ze Znakami Towarowymi i Nieruchomościami – Inwestorowi.
26. W konsekwencji Szef KAS uznał, że działający rozsądnie podmiot nie wybrałby takiego sposobu działania, w efekcie

którego Strona pozbyła się własności Znaków Towarowych wypracowanych przez wiele lat w działalności gospodarczej i Nieruchomości stanowiących majątek przedsiębiorstwa oraz jednocześnie zobowiązała się do ponoszenia ogromnych opłat licencyjnych i opłat za najem Nieruchomości, których wcześniej była właścicielem.

27. Podkreślenia wymaga przy tym, że w złożonym Wniosku Szef KAS nie wskazał na wystąpienie w niniejszej sprawie żadnej z form sztucznego działania, o której mowa w art. 119c § 2 Ordynacji podatkowej. Co więcej, Szef KAS nie wskazał także sprzeczności osiągniętej przez Stronę korzyści podatkowej z przedmiotem i celem żadnego z przepisów ustawy o CIT.

II. Stan prawny

28. Przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, tj. Dział IIIa Ordynacji podatkowej, zostały dodane na podstawie przepisów Ustawy zmieniającej.
29. Wniosek dotyczy zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za okres od (...) stycznia 2016 r. do (...) października 2017 r.
30. 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 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.

przepisach Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym do końca 2018 roku.

31. 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.*

32. Jak wskazano w 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.*
33. 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.*
34. 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.*
35. 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.*
36. 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.*

37. Wprowadzone na mocy Ustawy zmieniającej przepisy art. 119a-119f Ordynacji podatkowej zaczęły obowiązywać 15 lipca 2016 r.³

III. Uzasadnienie faktyczne i prawne opinii

38. Rada analizując akta sprawy uznała, że stanowisko Strony zostało w sposób wyczerpujący przedstawione w złożonych pismach procesowych. Strona zaprezentowała również dowody na poparcie swoich twierdzeń. Z kolei Szef KAS wprowadził zidentyfikował osiągniętą przez Stronę korzyść podatkową i wskazał, że sposób jej działania był sztuczny, to jednak nie przedstawił uzasadnienia swego stanowiska. W szczególności Szef KAS nie odniósł się do wystąpienia którejkolwiek sytuacji wymienionej w art. 119c § 2 Ordynacji podatkowej oraz nie dowiódł sprzeczności osiągniętej korzyści z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej. W związku z powyższym zaszła konieczność wezwania Szefa KAS przez Radę do przedstawienia stanowiska dotyczącego spełnienia poszczególnych przesłanek świadczących o unikaniu opodatkowania w niniejszej sprawie, jednak takie uzasadnienie nie zostało przekazane Radzie.
39. Odpowiadając na Wniosek Szefa KAS, Rada uznała, że opisany w części I. niniejszej Opinii zespół czynności nie spełnia ustawowych kryteriów unikania opodatkowania.
40. Jak wynika z art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej, zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jest możliwe wówczas, jeżeli zostaną spełnione łącznie następujące przesłanki:

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>).

- 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.
41. Brak spełnienia chociażby jednej z przywołanych powyżej przesłanek wyklucza możliwość zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Czynność / zespół czynności

42. 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.
43. Rada stoi na stanowisku, że Szef KAS w sposób prawidłowy ustalił, że czynnościami, których dokonanie przez Podatnika miało na celu uniknięcie opodatkowania była sprzedaż Spółce z o.o. przez Spółkę komandytową praw do Znaków Towarowych i jednocześnie zawarcie między tymi spółkami umowy licencyjnej na korzystanie ze Znaków Towarowych przez Spółkę komandytową, jak również sprzedaż Spółce z o.o. przez Spółkę komandytową Nieruchomości i następnie wynajęcie ich podmiotom powiązanym (m.in. Spółce komandytowej). Dzięki

tym czynnościom Strona mogła zaliczać do kosztów uzyskania przychodów opłaty za najem Nieruchomości oraz opłaty licencyjne za korzystanie ze Znaków Towarowych, ponoszonych przez Spółkę komandytową.

Korzyść podatkowa

44. Odnosząc się do **przesłanki korzyści podatkowej** zauważyć należy, że zgodnie z art. 119e Ordynacji podatkowej korzyścią podatkową jest między innymi obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego.
45. 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 znajdą zastosowania inne przepisy prawa, tj. przepisy przewidujące większy ciężar podatkowy⁴.
46. 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 w wyniku zastosowania przepisu innego niż ten, który w danych okolicznościach powinien być zastosowany. Innymi słowy, korzyść podatkowa powstaje na skutek działania podatnika, którego efektem może być zarówno zastosowanie przepisu przewidującego korzystne opodatkowanie, jak i niezastosowanie przepisów nakładających na podatnika wyższe ciężary podatkowe.

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.

47. Szef KAS uznał, że korzyścią podatkową będącą konsekwencją podjętych czynności była możliwość obniżenia przez Stronę (jako komandytariusza, posiadającego 9X% udziału w zyskach Spółki komandytowej) wysokości zobowiązania podatkowego poprzez zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów opłat za najem Nieruchomości oraz opłat licencyjnych za korzystanie ze Znaków Towarowych, ponoszonych przez Spółkę komandytową, na podstawie faktur wystawionych przez Spółkę z o.o. Łączna kwota korzyści – według Szefa KAS – wyniosła 9XX XXX zł.
48. Rada uznała, że poprzez zespół czynności Podatnik osiągnął korzyść podatkową w postaci obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego.

Działanie przede wszystkim / wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej

49. 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.
50. 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.

51. W efekcie, analizując przesłankę działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej uwagę należy skupić się 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.
52. 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.
53. 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.

54. 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.
55. 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.
56. W toku postępowania Strona wskazała, że podejmowane przez nią działania (tj. reorganizacja spółek w strukturę holdingową, kontynuacja dywersyfikacji działalności i pozyskanie na to finansowania) nie miały żadnego związku z późniejszym przejęciem branży (...) Grupy przez Inwestora. W roku 2015, w ramach szeroko pojętej Grupy, realizowano bądź planowano m.in. następujące projekty na łączną kwotę przekraczającą 4XX mln złotych:
 - (...) na O.(...) (na różnych etapach zaawansowania): L.(...), Z.(...), W.(...), K.(...),
 - (...) w K.(...),
 - terminal (...) (...),

- nowe (...),
 - inwestycje nieruchomościowe.
57. Dla realizacji przedmiotowych inwestycji, oprócz zasobów własnych Grupy i udziałowców, konieczne było pozyskanie finansowania zewnętrznego. Nie mógł być to ani kredyt obrotowy (z powodu zbyt niskich jego kwot, zbyt krótkiego okresu kredytowania oraz braku odnawialności), ani klasyczny kredyt inwestycyjny (z powodu braku jego elastyczności w kontekście faktu, że planowane w ramach całej grupy inwestycje były na różnym etapie realizacji, zaś termin i możliwość ich realizacji był uzależniony od czynników niedających się przewidzieć i niezależnych od Grupy i jej udziałowców, takich jak np. wykonanie prawa pierwokupu przez podmiot trzeci, wprowadzenie planu miejscowego, czy też np. uchwalenie tzw. ustawy odległościowej). Stąd też rozwiązaniem, które zostało uznane za optymalne z punktu widzenia założonych celów ekonomicznych było przeprowadzenie wewnątrzgrupowej transakcji sprzedaży aktywów.
58. Podkreślenia wymaga przy tym, że jedynymi aktywami, których wartość była na tyle istotna, aby można było pozyskać na ich nabycie kredyt na poziomie oczekiwanej wartości, były Nieruchomości i Znaki Towarowe.
59. Z wyjaśnień Strony wynika ponadto, że środki uzyskane z finansowania bankowego faktycznie umożliwiły m.in. inwestycje nieruchomościowe oraz realizację (...). Ponadto, przyjęte rozwiązanie realizowało inny cel, brany pod uwagę w Grupie, tj. separacji własności istotnych aktywów – nieruchomości i znaków towarowych, od istotnych i realnych

ryzyk związanych z działalnością zakładów (...). Stanowisko to nie zostało zakwestionowane przez Szefa KAS.

60. Podatnik podniósł ponadto, że:
- a. żadna z dokonanych czynności nie była pozorna,
 - b. potrzeby inwestycyjne Grupy były realne; pozyskane i wydatkowane środki dalece przekraczały środki, które Strona otrzymała w drodze pożyczek od udziałowców (i je wydatkowała),
 - c. w efekcie sprzedaży Znaków Towarowych i Nieruchomości łącznie zapłacono ok. 4 XXX XXX,XX zł podatku dochodowego,
 - d. faktyczne korzystanie przez licencjobiorcę i najemców ze Znaków Towarowych i Nieruchomości nie budzi żadnych wątpliwości, a koszty (opłaty) związane z tym korzystaniem, były faktycznie ponoszone,
 - e. wszystkie transakcje zostały dokonane na warunkach rynkowych, w oparciu o wyceny niezależnych podmiotów zewnętrznych,
 - f. zaangażowanie do uzyskania kredytu inwestycyjnego spółki celowej (Spółki z o.o.) było działaniem zgodnym z praktyką rynkową,
 - g. podatkowe odpisy amortyzacyjne zostały ustalone zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa,
 - h. przepisami (a w odniesieniu do Znaków Towarowych przyjęto dłuższy od ustawowego okres amortyzacji, tj. niższe odpisy).

61. Z wyjaśnień Strony – znajdujących potwierdzenie w zgromadzonym materiale dowodowym – wynika ponadto, że zespołu czynności dokonano przede wszystkim w celu uzyskania finansowania zewnętrznego dla Grupy, a dodatkowo: separacji w Spółce z o.o. istotnych aktywów od ryzyk działalności zakładów (...), prowadzonych przez Spółkę komandytową oraz optymalizacji struktury kapitału).
62. W znajdującej się w aktach sprawy ekspertyzie dotyczącej wybranych aspektów ekonomicznych transakcji sprzedaży aktywów w ramach Grupy wskazano, że:
- „Przeprowadzane badanie ekonomicznych uwarunkowań i założeń dotyczących Strategii Dywersyfikacji prowadzi do dwóch podstawowych wniosków:
- Strategia Dywersyfikacji znajduje silne oparcie w ocenie pozycji strategicznej Grupy z tego okresu, będąc racjonalnym ekonomicznie działaniem nieodbiegającym od typowych przekształceń dokonywanych przez mocne sektorowo sprofilowane grupy kapitałowe w Polsce;
 - Transakcja była jedynym realnym narzędziem umożliwiającym Grupie pozyskanie środków niezbędnych do realizacji Strategii Dywersyfikacji.”
63. Pod pojęciem „Strategii dywersyfikacji” należy rozumieć: „przeprowadzony w latach 2015-2016 proces obejmujący zmianę struktury organizacyjnej Grupy wraz z pozyskaniem dodatkowego finansowania dla tej grupy w celu sfinansowania inwestycji niezwiązanych z sektorem (...).”
64. Z Ekspertyzy można wysnuć następujące wnioski:

- na gruncie ekonomicznym osiągnięcie korzyści podatkowej ocenić należy raczej jako element współwystępujący z Transakcją a nie cel Transakcji,
- Strategia Dywersyfikacji była odpowiedzią na obiektywną ocenę pozycji strategicznej Grupy, będąc racjonalnym ekonomicznie działaniem mającym zminimalizować ryzyka zidentyfikowane w tym procesie, zaś sama Transakcja w ówczesnych realiach była narzędziem umożliwiającym dalsze szybkie i efektywne wdrażanie przedmiotowej strategii,
- wartość bieżąca korzyści wynikających wyłącznie z optymalizacji struktury kapitału Grupy (1X XXX XXX,XX zł do 1X XXX XXX,XX zł) jest istotnie wyższa od maksymalnych możliwych do uzyskania korzyści podatkowych wynikających z Transakcji,
- pozyskując 8X XXX XXX,XX zł kredytu bankowego (łącznie zaś 9X XXX XXX,XX zł) na sfinansowanie Transakcji Grupa zoptymalizowała zatem swoją strukturę finansowania do poziomu rynkowego. Innymi słowy właściciele Grupy byli w stanie generować wyższą ważoną ryzykiem stopę zwrotu z zaangażowanego kapitału.

65. Rada uznaje stanowisko wyrażone w Ekspertyzie za przekonujące. Szef KAS składając Wniosek nie przedstawił – poza polemiką z tezami przedstawionymi przez Stronę (a znajdującymi odzwierciedlenie w Ekspertyzie) żadnych argumentów / dowodów przeczących tezom Ekspertyzy.

66. Z powyższego wynika, zdaniem Rady, że porównując inne, wskazane przez Podatnika cele czynności z uzyskaną korzyścią podatkową, zasadnie można przyjąć, że nie działał on przede

wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, w związku z czym nie została spełniona jedna z przesłanek warunkujących możliwość wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej.

67. Jak wspomniano powyżej, niespełnienie chociażby jednego z wynikających z art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej warunków nie pozwala na zastosowanie w danej sprawie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Sztuczny sposób działania

68. 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.
69. W niniejszej sprawie Szef KAS uznał, że o sztuczności działania Spółki świadczy, w istocie, brak gospodarczego uzasadnienia podjętych przez nią działań.
70. Jak wskazano powyżej, Rada uznała, że Spółka nie działała przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, a jej działania miały uzasadnienie gospodarcze, co świadczy o braku sztuczności jej działania.

Konkluzja

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

Należy zaznaczyć, że we wniosku z (...) czerwca 2022 r. skierowanym w niniejszej sprawie do Rady, Szef KAS wprowadził zidentyfikowaną przez Podatnika korzyść podatkową, a w zakresie spełnienia pozostałych przesłanek unikania opodatkowania podniósł, że sposób działania Podatnika był sztuczny, to jednak nie przedstawił uzasadnienia powyższego stanowiska. W szczególności Szef KAS nie odniósł się do wystąpienia którejkolwiek sytuacji wymienionej w art. 119c § 2 Ordynacji podatkowej, a ponadto nie wskazał na sprzeczność osiągniętej korzyści z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej. Rada stoi na stanowisku, że – w przypadku wydania opinii co do zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej na wniosek Szefa KAS – wniosek taki powinien zawierać kompletne stanowisko wnioskodawcy (tj. Szefa KAS) tak, aby umożliwić Radzie odniesienie się do całokształtu podniesionych w nim okoliczności. Zdaniem Rady udzielenie ww. informacji i wyjaśnień jest niezbędne dla wydania przez nią opinii co do zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej w danej sprawie. W świetle powyższego Rada, pismem z (...) września 2022 r., wezwała Szefa KAS do przedstawienia stanowiska w przedmiocie spełnienia w niniejszej sprawie poszczególnych przesłanek pozwalających na uznanie, że doszło do unikania opodatkowania. Uzasadnienie takie nie zostało Radzie przekazane. Stąd też Rada nie odniosła się do innych, niż opisane powyżej, przesłanek warunkujących możliwość zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, bowiem – jako niezależne opiniodawcze ciało doradcze – nie może wejść w rolę organu podatkowego.⁵

⁵ Stanowisko Rady znajduje potwierdzenie m.in. w treści uzasadnienia do ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 846 z późn. zm.), gdzie wskazano, że: „wraz z wnioskiem Minister Finansów zobowiązany będzie do przedstawienia analizy i stanowiska co do wystąpienia przesłanek do zastosowania klauzuli” (niezależnie od tego czy wniosek składany jest na etapie postępowania pierwszoinstancyjnego czy odwoławczego). Podobny pogląd wyrażany jest również przez przedstawicieli doktryny – zob. B. Dauter [w:] S. Babiarz, R. Hauser, A. Kabat,

M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, B. Dauter, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XI, Warszawa 2019, art. 119(h).

