

Uchwała nr 4/2021

Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

z 22 lipca 2021 r.

w sprawie wniosku Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (dalej także: „**Szef KAS**”) z (...) marca 2021 r. - data wpływu do Rady: (...) marca 2021 r. ((...); dalej: „**Wniosek**”), działającego na podstawie art. 119h § 2 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm. - dalej: „**Ordynacja podatkowa**” lub „**OP**”), o wyrażenie opinii co do zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej w odniesieniu do zespołu czynności, którego przebieg ustalono w toku postępowania podatkowego w przedmiocie określenia zobowiązania w podatku od nieruchomości za 2016 rok należnego (...) prowadzonego wobec O(...) S.A., Al(...), (...) W(...), NIP(...) (dalej również „**Strona**”, lub „**Spółka**”), Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania (dalej: „**Rada**”), działając na podstawie art. 119m w zw. z art. 119s § 2 Ordynacji podatkowej, podjęła następującą uchwałę, wyrażającą opinię w sprawie przedstawionego zagadnienia prawnego, z uwzględnieniem odpowiedzi na skonkretyzowane we Wniosku pytanie:

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

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

Podejmując uchwałę Rada uwzględniła następujące okoliczności.

I. Stan faktyczny

1. Zespół czynności, którego dotyczy Wniosek, ustalony został w toku postępowania podatkowego prowadzonego wobec Strony w sprawie określenia wysokości zobowiązania z tytułu podatku od nieruchomości za 2016 rok. Pismem z (...) maja 2019 r., (...), Prezydent O.(...), dalej także: „**samorządowy organ podatkowy**”, działając na podstawie art. 119g § 2 Ordynacji podatkowej, zwrócił się do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z wnioskiem o wszczęcie postępowania podatkowego mającego na celu określenie zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości za 2016 rok Strony z uwagi na okoliczność, że w sprawie może być wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a OP.
2. W dalszej kolejności Szef KAS w dniu (...) listopada 2019 r., działając na podstawie art. 119g § 1 i art. 165 § 1 i 2 w zw. z art. 119l OP, wszczął wobec Spółki postępowanie podatkowe w sprawie określenia zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości za 2016 rok.
3. Opisując we Wniosku dokonane ustalenia faktyczne Szef KAS wskazał, że ze zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego wynika, iż Strona z (w całości zależną od Strony) T(...) Sp. z o.o. z/s w W.(...) przy ul. (...), NIP(...) (dalej: „**Nabywca**”) w dniu (...) stycznia 2009 r. dokonała transakcji zbycia i leasingu zwrotnego infrastruktury telekomunikacyjnej. W wyniku powyższego Strona przestała uiszczać podatek od nieruchomości od zbytej części infrastruktury telekomunikacyjnej, a obowiązek ten przeszedł na Nabywcę. Efektem tego zdarzenia było obniżenie podstawy

opodatkowania tej infrastruktury u Nabywcy. Szef KAS stwierdził, że zidentyfikowany zespół czynności został dokonany przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, zastosowany sposób działania miał sztuczny charakter, a uzyskana korzyść podatkowa była sprzeczna z przedmiotem i celem przepisów ustawy podatkowej.

4. W dniu (...) grudnia 2020 r. Szef KAS wydał decyzję znak: (...) uznając, że w odniesieniu do rozliczenia Strony znajduje zastosowanie art. 119a OP oraz określając zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości za 2016 rok należne Prezydentowi O.(...) w wysokości 1.XXX.XXX zł. Od powyższej decyzji Strona złożyła odwołanie, w którym wniosła o zasięgnięcie przez Szefa KAS opinii Rady na podstawie art. 119h § 2 OP. Następnie postanowieniem z dnia (...) marca 2021 r. Szef KAS zawiesił postępowanie odwoławcze z powodu wystąpienia z wnioskiem o opinię do Rady.
5. W realizacji przedmiotowego zespołu czynności uczestniczyły następujące podmioty:
 - a. Strona,
 - b. Nabywca.
6. Jak wskazano we Wniosku, chronologia zdarzeń zespołu czynności przedstawia się następująco:
 - a. Strona w dniu (...) stycznia 2009 r. złożyła do Prezydenta O.(...) deklarację na podatek od nieruchomości, w której wskazała podstawę opodatkowania budowli w wysokości 39.XXX.XXX,XX zł.
 - b. W dniu (...) lutego 2009 r. Strona złożyła korektę deklaracji na

podatek od nieruchomości, w której zmieniła podstawę opodatkowania budowli w miesiącach luty-grudzień na wysokość 4.XXX.XXX,XX zł.

- c. W piśmie skierowanym do samorządowego organu podatkowego Strona poinformowała, że korekta deklaracji została złożona w związku ze sprzedażą w dniu (...) stycznia 2009 r. budowli podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, zaś ich nabywcą jest Nabywca, który będzie od tego momentu podatnikiem z tytułu ich posiadania.
- d. W dniu (...) stycznia 2009 r. Strona zawarła z Nabywcą umowę sprzedaży i leasingu zwrotnego. Umowa została zawarta na 1X lat i 1 miesiąc, to jest do dnia (...) lutego 2019 r. Strona została określona jako „Korzystający”, a Nabywca jako „Finansujący”. Strony umowy ustaliły, że wydanie przedmiotu leasingu nastąpi z chwilą zawarcia umowy, a Korzystający stanie się posiadaczem przedmiotu leasingu.
- e. W tym samym dniu Strona oraz Nabywca zawarły umowę programu emisji obligacji. Środki uzyskane z tytułu emisji obligacji miały pozwolić Nabywcy na zapłatę ceny sprzedaży infrastruktury telekomunikacyjnej oraz ponoszenie opłat z tytułu powstających w kolejnych miesiącach i latach zobowiązań podatkowych w podatku od nieruchomości.
- f. W wyniku zawarcia umowy sprzedaży i leasingu zwrotnego infrastruktury telekomunikacyjnej Strona przestała być bezpośrednim właścicielem znacznej części infrastruktury telekomunikacyjnej ale jednocześnie zachowała prawo do korzystania z niej w działalności gospodarczej. W wyniku sprzedaży części infrastruktury na Stronie przestał ciążyć w stosunku do tej infrastruktury obowiązek podatkowy w podatku

od nieruchomości, podatnikiem natomiast tego podatku w tym zakresie stał się od lutego 2009 r. Nabywca.

- g. W wyniku powyższego działania Strona przestała uiszczać podatek od nieruchomości od zbytej części infrastruktury telekomunikacyjnej, a obowiązek ten przeszedł na Nabywcę, przy czym podstawa opodatkowania tej infrastruktury była niższa u Nabywcy. W (...) lutego 2009 r. Nabywca złożył bowiem deklarację pierwotną na podatek od nieruchomości, w której wykazał wartość nabytych od Strony budowli w wysokości 16.XXX.XXX zł.
- h. W konsekwencji sprzedaży infrastruktury telekomunikacyjnej wartość przedmiotowych budowli dla potrzeb ustalenia podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości w skali całego kraju spadła o kwotę 5.XXX.XXX.XXX,XX zł. Wartość historyczna budowli zbytych na rzecz Nabywcy wynosiła bowiem 10.XXX.XXX.XXX,XX zł. Nabywca nabył te budowle za cenę 4.XXX.XXX.XXX,XX zł.
- i. W dniu (...) lutego 2009 r. Strona złożyła Nabywcy dokument pt. „Oświadczenie o potrąceniu”. W konsekwencji, w wyniku dokonanych potrąceń wierzytelności wzajemne do kwoty 6.XXX.XXX.XXX,XX zł zostały umorzone. Po ich dokonaniu Strona zobowiązana była do zapłaty na rzecz Nabywcy z tytułu omawianych umów kwoty X groszy.
- j. Dodatkowo, w dniu (...) września 2016 r. Strona przejęła Nabywcę – tzn. nastąpiło połączenie obu podmiotów przez przeniesienie na Spółkę wszystkich aktywów i zobowiązań Nabywcy.

II. Stan prawny

7. Przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania zostały dodane na podstawie przepisów ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 846; dalej: „**Ustawa zmieniająca**”).
8. Wniosek dotyczy zespołu czynności, które podejmowane były przez Stronę w roku 2009 oraz połączenia z września 2016 r. Z początkiem 2019 roku zmianie uległy przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania¹. Biorąc pod uwagę przepisy przejściowe², niniejsza opinia Rady (dalej: „**Opinia**”) oparta została na przepisach Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym do końca 2018 roku chyba, że z treści Opinii wynika inaczej.
9. Zgodnie z art. 119a OP:

§ 1. Czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania).

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

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

² Zgodnie z art. 35 ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2193): Przepisy art. 3 pkt 18 i art. 119a–119d ustawy zmienianej w art. 3 [tzn. Ordynacji podatkowej – wtrącenie autora], w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, mają zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy, a w przypadku podatków, które są rozliczane okresowo uzyskanej w okresach rozliczeniowych rozpoczynających się w dniu wejścia w życie niniejszej ustawy albo po tym dniu.

§ 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.

10. 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.*

11. Zgodnie z treścią art. 119d OP: *Czynność uznaje się za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, gdy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze czynności, wskazane przez podatnika, należy uznać za mało istotne.*

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

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

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

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

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

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

III. Uzasadnienie faktyczne i prawne opinii

15. Na wstępie wymaga podkreślenia, że Radzie z urzędu znane są fakty wskazujące, że sytuacja analizowana w niniejszej sprawie może mieć znaczenie dla rozliczeń Spółki nie tylko względem samorządowego organu podatkowego i analizowanej sprawy, gdyż w wyniku przeniesienia własności budowli ze Spółki na Nabywcę względem Spółki wygasł obowiązek podatkowy związany z posiadaniem przedmiotowej infrastruktury telekomunikacyjnej na terenie całego kraju. W to miejsce powstał obowiązek podatkowy u Nabywcy tej infrastruktury. W skali całego kraju podstawa opodatkowania przedmiotowej infrastruktury telekomunikacyjnej została obniżona o ponad połowę wartości przyjętej uprzednio za podstawę opodatkowania.

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

16. Rada uznała, że przed wydaniem opinii, należy wezwać Szefa KAS oraz Stronę – na podstawie art. 155 § 1 w zw. z art. 119i § 1 OP – do udzielenia na piśmie informacji i wyjaśnień dotyczących sprawy.

17. Wezwanie Rady w stosunku do Szefa KAS dotyczyło:

- a. dookreślenia, które ze zdarzeń i czynności Strony składają się na zespół czynności, o którym mowa w art. 119f § 1 Ordynacji podatkowej,
- b. wskazania sposobu określenia przez Szefa KAS wartości korzyści podatkowej, w tym zwłaszcza ewentualnego uwzględnienia wpływu zespołu czynności na wysokość amortyzacji podatkowej w obrębie podatku dochodowego od osób prawnych,
- c. przedstawienia informacji odnośnie zweryfikowania przez administrację skarbową możliwości przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w oparciu o inne przepisy prawa podatkowego,
- d. wątpliwości Rady czy tożsamy przedmiot opodatkowania, którego dotyczy niniejsza sprawa nie był – w stosunku do innych samorządowych organów podatkowych – przedmiotem postępowań i spraw sądowo-administracyjnych (przykładowo w sprawie o sygnaturze II FSK 2651/15 i powołanych tam wyrokach).

18. W odpowiedzi na wezwanie Rady Szef KAS stwierdził między innymi, że :

- a. w sprawie za czynność prowadzącą do unikania opodatkowania uznać należy zawarcie umowy sprzedaży i leasingu zwrotnego z dnia (...) stycznia 2009 r. Podniesiono również, że emisja

obligacji oraz fakt połączenia Strony z Nabywcą nie były konieczne do uzyskania korzyści podatkowej, ale mają znaczenie w przedmiotowej sprawie gdyż uwypuklają lub potwierdzają sztuczny charakter czynności,

- b. procedura podatkowa oraz w szczególności przepisy art. 119a § 2-5 i art. 119e Ordynacji podatkowej sprzeciwiają się w ocenie Szefa KAS takiemu rozumieniu, według którego korzyści podatkowe i „niekorzyści” (straty) ekonomiczne w różnych podatkach powinny być ze sobą kompensowane. Wskazano również, że w danym postępowaniu podatkowym organ podatkowy jest zobowiązany wyprowadzić skutki podatkowe w zakresie danego podatku, w którym dostrzeżono korzyść podatkową, jak gdyby tej czynności nie dokonano lub dokonano czynności odpowiedniej. Podniesiono również, że stosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania polega zgodnie z art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej na odebraniu nienależnej korzyści podatkowej, zdefiniowanej w art. 119e tej ustawy, w sposób określony w art. 119a § 2-5 tej ustawy. Stosowanie tej instytucji nie polega natomiast na rekompensowaniu podatnikowi, który unikał przecież opodatkowania, strat ekonomicznych w innych podatkach, w których korzyść podatkowa nie powstała. Szef KAS zauważył również, że (zgodnie z dostępnymi informacjami) w latach 2016-2017 Strona nie zapłaciła podatku dochodowego od osób prawnych, zaś w 2016 r. osiągnęła stratę w wysokości prawie 7XX mln zł,
- c. Szef KAS nie ma możliwość nadzorowania działania samorządowych organów podatkowych a przesłankę zawartą w art. 119b § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej należy interpretować przede wszystkim jako sposób poprawy relacji pomiędzy wieloma samorządowymi organami podatkowymi a Szefem KAS jako jedynym organem uprawnionym do stosowania klauzuli

generalnej. Podniesiono również, że sam fakt złożenia wniosku przez samorządowy organ podatkowy na podstawie art. 119g § 2 Ordynacji podatkowej świadczy w dużej mierze o braku możliwości zastosowania dotychczas dostępnych przepisów prawa podatkowego,

- d. Administracja skarbową dostrzegła dwa niezależne zagadnienia problemowe w rozliczeniu Strony w podatku do nieruchomości, tj.: 1) skutki podatkowe transakcji z dnia (...) stycznia 2009 r. w kontekście obniżenia podstawy opodatkowania wartości budowli zbytych przez Stronę na rzecz Nabywcy oraz 2) opodatkowanie linii kablowych położonych w kanalizacji kablowej. Linie kablowe położone w kanalizacji kablowej nie były przedmiotem transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego z dnia (...) stycznia 2009 r., w efekcie transakcja ta nie miała wpływu na ich opodatkowanie. Zagadnienia poruszane w niniejszej sprawie i w dotychczasowym orzecznictwie sądowym powołanym w wezwaniu Rady, zdaniem Szefa KAS, wydają się być niezależne.
19. Wezwanie Rady w stosunku do Strony dotyczyło precyzyjnego wskazania przez Stronę, w jaki sposób zbycie infrastruktury telekomunikacyjnej miało uniemożliwić lub utrudnić przeprowadzenie separacji funkcjonalnej.
20. W odpowiedzi na to wezwanie Strona wskazywała zwłaszcza na znaczenie w jej ocenie zbycia infrastruktury telekomunikacyjnej na możliwość przeprowadzenia separacji funkcjonalnej. W tym zakresie Spółka argumentowała między innymi, że z uwagi na fakt, iż art. 44 ustawy z dnia 16 lipca 2004 r. Prawo telekomunikacyjne (Dz. U. Nr 171, poz. 1800; dalej: „**Prawo telekomunikacyjne**”) wskazywał, że decyzja może być nałożona przez Prezesa Urzędu Komunikacji Elektronicznej (dalej: „**Prezesa UKE**”) „na operatorów o znaczącej pozycji rynkowej”, podczas gdy Nabywca

nie był operatorem o znaczącej pozycji rynkowej. Spółka podnosiła również, że Nabywca mógłby uzyskać status operatora o znaczącej pozycji rynkowej po przeprowadzeniu długotrwałego postępowania zakończonego decyzją Prezesa UKE.

21. Spółka, niezależnie od wskazanej odpowiedzi na wezwanie Rady, przedłożyła do Rady:
 - a. pismo zawierające dodatkową argumentację potwierdzającą – zdaniem Spółki – brak podstaw do zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania oraz
 - b. pismo z opinią prawną dotyczącą wpływu przeniesienia własności kanalizacji kablowej ze Spółki na Nabywcę na możliwość nałożenia na Spółkę obowiązku regulacyjnego separacji funkcjonalnej.
22. Dodatkowo w dniu (...) czerwca 2021 r. odbyło się posiedzenie Rady z udziałem przedstawicieli Szefa KAS oraz Spółki w trakcie którego dyskutowane były zagadnienia związane z niniejszą sprawą. W trakcie posiedzenia przedstawiciele Szefa KAS zreferowali dotychczasowy przebieg postępowania oraz główne argumenty przemawiające – ich zdaniem – za prawidłowością zastosowania względem Spółki art. 119a Ordynacji podatkowej.
23. Przedstawiciele Spółki w trakcie posiedzenia podnieśli, że zdaniem Spółki w sprawie nie zostały spełnione przesłanki zastosowania art. 119 a i następnych Ordynacji podatkowej. W tym zakresie przedstawiciele Spółki wskazywali zwłaszcza na zakres czasowy stosowania przepisów klauzuli – tj. odnoszenie przepisów Ordynacji podatkowej, które weszły w życie w połowie 2016 roku do transakcji i zdarzeń, które przeprowadzane były na przełomie 2008 r. i 2009 r. Przedstawiciele Spółki odnieśli się również do

poszczególnych przesłanek wynikających z art. 119a Ordynacji podatkowej zastosowania klauzuli wskazując, że nie zostały one wypełnione w sprawie. W tym zakresie sporo miejsca poświęcono na zagadnienia związane z ryzykiem separacji funkcjonalnej i znaczenia dokonanej czynności na ograniczenie ryzyka działania przez Prezesa UKE w tym zakresie względem Spółki.

24. Odpowiadając na Wniosek Szefa KAS, Rada uznała, że opisany w części I. niniejszej Opinii zespół czynności spełnia ustawowe kryteria unikania opodatkowania i jednocześnie w przedstawionym stanie faktycznym nie występują przesłanki uniemożliwiające zastosowanie w sprawie art. 119a Ordynacji podatkowej. Konkluzja taka wynika z przeprowadzonej analizy przesłanek unikania opodatkowania w kontekście podjętego zespołu czynności oraz weryfikacji przesłanek uniemożliwiających zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej.
25. W odpowiedzi na wezwanie Rady Szef KAS odniósł się do rozbieżności dotyczącej różnicy między treścią decyzji Szefa KAS znak: (...), w której wskazano na jedną czynność (umowę sprzedaży i leasingu zwrotnego), a Wnioskiem Szefa KAS, w którym wskazano na zespół czynności w rozumieniu art. 119f § 1 Ordynacji podatkowej. Rada przyjmuje stanowisko Szefa KAS, że w przedmiotowej sprawie czynnością prowadzącą do osiągnięcia korzyści podatkowej (unikania opodatkowania) jest umowa sprzedaży i leasingu zwrotnego. Pozostałe czynności, objęte Wnioskiem, czyli emisja obligacji z dnia (...) stycznia 2009 r. oraz fakt połączenia Strony z Nabywcą nie prowadziły same przez się do osiągnięcia korzyści podatkowej, ale mogą być analizowane z perspektywy przesłanki sztuczności. Z uwagi na treść Wniosku, Rada odwoływać się będzie w Opinii do zespołu czynności, który obejmuje w istocie jedną czynność – umowę sprzedaży i leasingu zwrotnego. Pozostałe czynności podejmowane przez Spółkę i

Nabywcę mają znaczenie jedynie z perspektywy analizy sztucznego sposobu działania – co stanowi jedną z przesłanek zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

26. Zgodnie z art. 119f Ordynacji podatkowej, przez czynność rozumie się także zespół powiązanych ze sobą czynności, dokonanych przez te same bądź różne podmioty.
27. W rozpatrywanej sprawie Strona przeprowadziła opisane powyżej, powiązane ze sobą czynności – tj. dokonała z Nabywcą sprzedaży i leasingu zwrotnego, zawarła z Nabywcą umowę programu emisji obligacji, dokonała z Nabywcą wzajemnego potrącenia wierzytelności oraz połączyła się z Nabywcą.
28. Wszystkie wskazane czynności realizowane były pomiędzy Stroną i Nabywcą, tj. podmiotem w pełni zależnym od Spółki. O wzajemnym powiązaniu tych czynności świadczą również okoliczności przeprowadzenia tych czynności – np. fakt, że zawarcie umowy sprzedaży i umowy leasingu zwrotnego oraz umowy programu emisji obligacji odbyło się tego samego dnia oraz wzajemne powiązania tych czynności – tzn. środki uzyskane z emisji obligacji miały m.in. umożliwić Nabywcy zapłatę ceny sprzedaży infrastruktury telekomunikacyjnej nabytej w ramach umowy sprzedaży. Również fakt późniejszego wzajemnego potrącenia wierzytelności wynikających z tych umów wskazuje, że czynności te były ze sobą powiązane.
29. O wzajemnym powiązaniu tych czynności w świetle art. 119f OP świadczy również fakt, że ich podjęcie oraz ich chronologia doprowadziły do obniżenia podstawy opodatkowania budowli w ramach podatku od nieruchomości, przy jednoczesnym dalszym wykorzystywaniu przedmiotowych budowli w ramach prowadzonej przez Stronę działalności gospodarczej. Z tego

powodu należy uznać, że czynnością, która prowadziła do osiągnięcia korzyści podatkowej była w niniejszej sprawie wyłącznie umowa sprzedaży i leasingu zwrotnego infrastruktury telekomunikacyjnej. Pozostałe podjęte przez Stronę i Nabywcę czynności należy analizować z perspektywy spełnienia przesłanki sztuczności. Inne czynności niż umowa sprzedaży i leasingu zwrotnego nie prowadzą bowiem do powstania korzyści podatkowej po stronie Spółki.

30. Analiza przepisu art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej, w którym zdefiniowano unikanie opodatkowania, wskazuje na następujące przesłanki zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania:

a. przesłanka osiągnięcia korzyści podatkowej;

b. przesłanka działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej;

c. przesłanka sztuczności sposobu działania;

d. przesłanka sprzeczności osiągniętej korzyści podatkowej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.

31. Odnosząc się do **przesłanki korzyści podatkowej** zauważyć należy, że zgodnie z art. 119e OP korzyścią podatkową jest m.in. obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego. W analizowanej sprawie wystąpiła taka korzyść podatkowa. Na skutek czynności, którą podjęła Strona wspólnie z (zależnym od siebie) Nabywcą, doszło do obniżenia względem samorządowego organu podatkowego podstawy opodatkowania budowli objętych umową sprzedaży i leasingu zwrotnego. W konsekwencji osiągnięto korzyść podatkową – doszło bowiem do obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego Spółki w podatku od nieruchomości zadeklarowanego samorządowemu organowi podatkowemu z

tytułu przedmiotowych budowli.

32. Rada zauważa również, że w wyniku analizowanej czynności wskazana korzyść podatkowa osiągnięta została nie jednorazowo, tj. w momencie dokonania sprzedaży i leasingu zwrotnego (tzn. wyłącznie w 2009 roku). Korzyść ta była osiągana także w kolejnych latach, w tym również w roku, którego dotyczy przedmiotowa sprawa.
33. Rada dostrzega także, że w okresie od 2009 do września 2016 roku, przedmiotowa korzyść podatkowa była osiągana przez Stronę z punktu widzenia grupy kapitałowej Spółki. Od października 2016 r. korzyść ta widoczna jest w rozliczeniach podatkowych Strony. W dniu (...) września 2016 r. Strona przejęła bowiem Nabywcę i nastąpiło połączenie obu podmiotów, i w efekcie przeniesienie na Spółkę analizowanej infrastruktury telekomunikacyjnej.
34. W dalszej części Opinii zawarte są uwagi Rady odnośnie momentu, w którym Strona osiągnęła korzyść podatkową. Zagadnienie to ma szczególne znaczenie dla analizy możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Zgodnie z przepisem art. 7 Ustawy zmieniającej przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania mają zastosowanie do „korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy”.
35. Przechodząc do analizy **przesłanki działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej** na względzie należy mieć uregulowania zawarte w art. 119d OP. Zgodnie z tym przepisem czynność uznaje się za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, gdy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze czynności, wskazane przez podatnika, należy uznać za mało istotne. Analiza tego przepisu wskazuje wyraźnie, że istotne jest określenie celu podjęcia czynności, który oceniany jest z

perspektywy możliwości zastosowania art. 119a OP (który to przepis również wskazuje na czynność).

36. Jednocześnie zauważyć należy, że zgodnie z art. 119c § 1 OP sposób działania uznaje się za sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że nie zostałby zastosowany przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, a także gdy w sprawie występują elementy wzajemnie znoszące się lub kompensujące.
37. Zestawienie obu tych przepisów wskazuje, że rozważania dotyczące przesłanki działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej zazębiają się w pewnym zakresie z analizą sztuczności sposobu działania. Należy bowiem uznać, że przy analizie przesłanki działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej nie chodzi o analizę celów, które potencjalnie mogły kierować postępowaniem podmiotu, którego działania oceniane są z perspektywy zastosowania art. 119a OP, ale o analizę celu konkretnych czynności podjętych przez ten podmiot.
38. Rozważania te korespondują z treścią art. 119a § 2 i 3 Ordynacji podatkowej. Przepisy te wskazują, że w sytuacji uznania, że dana czynność stanowiła unikanie opodatkowania, skutki podatkowe tej czynności określone będą na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej. Czynnością odpowiednią jest zaś czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.

39. Powyższe oznacza, że na etapie weryfikacji możliwości zastosowania art. 119a OP zestawieniu (porównaniu) powinny podlegać ewentualnie deklarowane przez podatnika ekonomiczne lub gospodarcze cele podjętej czynności z korzyścią podatkową osiągniętą przez tego podatnika w wyniku tej czynności. Jeżeli w wyniku takiego zestawienia okaże się, że wskazywane przez podatnika cele są mało istotne w porównaniu z osiągniętą korzyścią podatkową, możliwe jest uznanie, że przesłanka działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej została spełniona⁴.
40. Podkreślić jednak należy, że art. 119d OP nie może być odczytywany jako przepis uniemożliwiający zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w sytuacji, w której podatnik wskaże na jakiegokolwiek cele, jakie chciał osiągnąć decydując się na rozpoczęcie konkretnych czynności. Taki sposób odczytywania normy art. 119d OP oznaczałby bowiem możliwość zastosowania art. 119a jedynie w przypadku tych sytuacji, w których jedynym celem podatnika była chęć osiągnięcia korzyści podatkowych. Jak jednak wyraźnie wskazuje art. 119a § 5 OP w takiej sytuacji Szef KAS stosując klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania nie jest zobowiązany do poszukiwania czynności odpowiedniej i określania skutków podatkowych na jej podstawie czynności, ale przyjmuje skutki podatkowe na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności w ogóle nie dokonano.
41. Skoro czynności podatnika podjęte „przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej” w szczególnym przypadku (art. 119a § 5 OP) obejmują działanie „jedynie” w celu jej osiągnięcia i wówczas nie jest konieczne wskazywanie na czynność odpowiednią, której realizacja czyniłaby zadość celom deklarowanym przez podatnika oznacza to, że treść art. 119a

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

Ordynacji podatkowej powinna być interpretowana w ten sposób, iż użyty w § 1 tego przepisu zwrot „przede wszystkim” należy odczytywać jako główny cel działania podatnika dążącego do osiągnięcia korzyści podatkowej. Nie oznacza to jednak, że jeżeli okoliczności wskazują, iż osiągnięcie korzyści podatkowej było głównym celem dokonania czynności, to skutków podatkowych nie można określać na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano. Zagadnienia te powinny być przedmiotem analiz w toku postępowania prowadzonego przez organ podatkowy.

42. Powyższe wskazuje więc wyraźnie, że przyjmowane (zakładane) przez podatnika cele ekonomiczne lub gospodarcze powinny być odnoszone do kwestionowanych przez Szefa KAS czynności (zespołu czynności).
43. Odnosząc powyższe do wniosków płynących z analizy materiału dowodowego, zgromadzonego w ramach rozpatrywanej sprawy, zauważyć należy, że Strona wskazywała na uzasadnienie biznesowe podejmowanych przez Spółkę czynności, tj.:
 - a. zamiar zabezpieczenia aktywów przed negatywnymi skutkami ewentualnego nałożenia przez Prezesa UKE środka regulacyjnego w postaci separacji funkcjonalnej, polegającej na wydzieleniu w ramach struktury organizacyjnej Spółki odrębnej jednostki odpowiedzialnej za sprzedaż usług hurtowych,
 - b. wpisujący się w trendy rynkowe długofalowy plan wydzielenia infrastruktury telekomunikacyjnej przyczyniający się m.in. do racjonalizacji wydatków spowodowanych sytuacją na rynku świadczenia usług telekomunikacyjnych,
 - c. wstępny zamiar dokonania sekurytyzacji aktywów jako

alternatywnego źródła finansowania działalności gospodarczej.

44. Pogłębiona analiza każdego z deklarowanych przez Spółkę celów została dokonana przez Szefa KAS w ramach decyzji oraz Wniosku. Rada uznaje konkluzje Szefa KAS za przekonujące.
45. W odniesieniu do ryzyka separacji funkcjonalnej podnieść należy przykładowo, że z materiału zgromadzonego w ramach sprawy wynika, że na podstawie obowiązujących w 2009 r. przepisów Prawa telekomunikacyjnego istniała, przynajmniej teoretycznie, możliwość nałożenia przez Prezesa UKE takiego środka, to przepisy tej ustawy nie zawierały regulacji pozwalających na zrealizowanie tego obowiązku, w tym nałożenie kar na Spółkę za brak realizacji tego obowiązku.
46. Biorąc pod uwagę pisma Strony dotyczące tego zagadnienia, Rada – choć nie jest jej zadaniem interpretowanie przepisów Prawa telekomunikacyjnego – pragnie wskazać, że między Stroną a Prezesem UKE istniał spór odnośnie istnienia w latach 2008/2009 podstawy prawnej do dokonania separacji funkcjonalnej. Zauważyć należy, że jednoznaczna podstawa prawna dotycząca tej materii (tzn. art. 44b-44g) została wprowadzona do przepisów Prawa telekomunikacyjnego na podstawie przepisów ustawy z dnia 16 listopada 2012 r. o zmianie ustawy – Prawo telekomunikacyjne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2012 poz. 1445. Jak wskazano w uzasadnieniu do projektu ustawy: „Dodanie przepisów art. 44b – 44g dotyczących separacji funkcjonalnej, która jest **nowym narzędziem regulacyjnym** [pogrubienie Rady] przewidzianym przez znowelizowany pakiet dyrektyw, stanowi implementację art. 13a i art. 13b dyrektywy o dostępie.”⁵

⁵ Zob. Druk nr 627 z 23 lipca 2012 r., zawierający Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy - Prawo telekomunikacyjne oraz niektórych innych ustaw, s. 196. Materiał dostępny pod adresem: <https://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/druk.xsp?nr=627>.

47. Rada zauważa dodatkowo, że również w literaturze, powołując się na analizę przygotowaną na zlecenie Prezesa UKE, wskazywano, że skuteczność wprowadzenia separacji funkcjonalnej w polskim sektorze telekomunikacyjnym obarczona jest niepewną wolą Strony do współpracy, brakiem wystarczających środków egzekwowania poszczególnych etapów podziału funkcjonalnego z uwagi na niewystępowanie możliwości nałożenia kar pieniężnych oraz słabe administracyjne środki egzekucji.⁶
48. O fakcie braku w latach 2008/2009 przepisów penalizujących niewykonanie obowiązków związanych z separacją funkcjonalną świadczy również fakt dodania w art. 209 ust. 1 Prawa telekomunikacyjnego punktu 13b. Zmiana ta nastąpiła jednocześnie z wprowadzeniem przepisów przewidujących uprawnienia Prezesa UKE do wydania decyzji o takiej separacji – tj. na podstawie ustawy z dnia 16 listopada 2012 r. o zmianie ustawy – Prawo telekomunikacyjne oraz niektórych innych ustaw.
49. Argumenty wskazane wyżej doprowadziły Radę do uznania za prawidłowe w tym zakresie stanowiska Szefa KAS.
50. W odniesieniu do ogólnie sformułowanego celu racjonalizacji wydatków i wpisywania się w rynkowe trendy, trudno uznać, że cel ten rzeczywiście przyświecał Spółce przy podejmowaniu czynności składających się na analizowany zespół czynności. Po zawarciu z Nabywcą umowy sprzedaży i leasingu zwrotnego Strona nadal samodzielnie utrzymywała leasingowaną infrastrukturę telekomunikacyjną i ponosiła z tego tytułu koszty. Dodatkowo, inny podmiot rynkowy działający na rynku telekomunikacyjnym zrezygnował dwa lata przed Spółką ze struktury wydzielenia do odrębnej spółki infrastruktury

⁶ R. Śliwa, Separacja operatora telekomunikacyjnego jako narzędzie regulacji rynku. Przypadek sektora telekomunikacyjnego w Polsce, *Ekonomia i prawo*, 2012, t. 8, s. 223.

telekomunikacyjnej.

51. Również deklarowany w toku postępowania przez Spółkę cel w postaci zamiaru dokonania sekurytyzacji aktywów nie wpłynął na zmianę stanowiska Rady. Transakcja sprzedaży i leasingu zwrotnego została bowiem dokonana z podmiotem w pełni zależnym od Spółki – tj. Nabywcą. Rozliczenia finansowe nastąpiły w formie potrącenia, w efekcie nie doszło do pozyskania kapitału przez Spółkę w wyniku tej transakcji. W toku postępowania Strona nie przedstawiła też dokumentów przemawiających za rzeczywistą intencją sekurytyzacji aktywów.
52. Uwzględniając powyższe, w ocenie Rady głównym celem dokonania analizowanej czynności było osiągnięcie korzyści podatkowej w podatku od nieruchomości. Rada nie dostrzega bowiem, aby którykolwiek przedstawiony przez Stronę cel ekonomiczny był zrealizowany. Dodatkowo za takim podejściem przemawia również osiągnięta przez Stronę wysokość korzyści podatkowej – oznaczająca istotne kwotowo i procentowo obniżenie zobowiązania w podatku od nieruchomości. W tym zestawieniu cele deklarowane przez Stronę wydają się być nieistotne lub nieprzekonujące.
53. W konsekwencji powyższych ustaleń, zdaniem Rady, zastosowany przez Stronę zespół czynności miał przede wszystkim na celu osiągnięcie korzyści podatkowej. Wskazywane przez Stronę cele ekonomiczne i gospodarcze należy uznać za nieistotne z perspektywy osiągniętej przez Stronę korzyści podatkowej.
54. Analizując spełnienie **przesłanki sztucznego sposobu działania** zauważyć należy, że cechy sztuczności zostały wskazane w art. 119c OP. Sposób działania uznaje się za sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że nie 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.

55. Odniesienie się do przesłanek wskazywanych przez Spółkę jako uzasadnienie podjętych czynności zostało już dokonane w części dotyczącej przesłanki działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. Uwzględniając okoliczność, że zdaniem Rady zespół czynności podjętych przez Spółkę miał przede wszystkim na celu osiągnięcie korzyści podatkowej oraz wskazane przez Stronę cele czynności uznano za mało przekonujące w kontekście zebranego przez Szefa KAS materiału dowodowego, nie jest celowe powtarzanie tych uwag.
56. Uwzględniając dotychczasowe ustalenia i odnosząc je do treści art. 119c OP uznać należy, że Strona nie zrealizowała innych istotnych celów ekonomicznych lub gospodarczych. Dokonane czynności pozwoliły na osiągnięcie korzyści podatkowej. Spostrzeżenia te wskazują, że spełniona jest przesłanka wynikająca z art. 119c § 1 Ordynacji podatkowej pozwalająca uznać sposób działania Strony za sztuczny. Dążenie do osiągnięcia korzyści podatkowej było bowiem – w ocenie Rady – główną przyczyną podjęcia analizowanego zespołu czynności.
57. W analizowanej sprawie spełnienie przesłanki sztucznego sposobu działania jest dodatkowo widoczne poprzez odniesienie działań Spółki do treści art. 119c § 2 Ordynacji podatkowej, w którym wyliczono przykładowe przesłanki, które przemawiają za sztucznością działania.
58. Jak to trafnie wskazał Szef KAS we Wniosku, w sprawie wystąpiła cecha opisana w art. 119c § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej,

tj. angażowanie podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego.

59. W wyniku sprzedaży infrastruktury telekomunikacyjnej i leasingu zwrotnego prawo własności przeszło na Nabywcę. Spółka została posiadaczem zależnym tej infrastruktury. Jednocześnie z uwagi na przejście ze Spółki na Nabywcę w wyniku umowy sprzedaży praw i obowiązków dotyczących umów, w których dotychczas Strona udostępniała operatorom alternatywnym infrastrukturę, podjęte zostały działania, aby operatorzy alternatywni wyrazili zgodę na powrotną cesję tych obowiązków z Nabywcę na Stronę.
60. W konsekwencji wymienionych wcześniej cesji, podmiotem odpowiedzialnym za dalsze udostępnianie operatorom alternatywnym zbytej przez Stronę infrastruktury telekomunikacyjnej stała się ponownie Strona. Jednak obowiązków względem operatorów alternatywnych nie realizowała ona jako właściciel infrastruktury, ale jako podmiot pośredniczący, który był uprawniony do dysponowania nią na podstawie zawartej umowy leasingu.
61. W sprawie zaobserwować można również przesłankę sztuczności, o której mowa w art. 119c § 2 pkt 3 Ordynacji podatkowej, tj. występowanie elementów prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności. Przesłanka ta występuje gdy analizie poddane zostaną uprawnienia Spółki do dysponowania infrastrukturą telekomunikacyjną przed i po zawarciu umowy sprzedaży i leasingu zwrotnego.
62. Spółka w pełni kontrolowała Nabywcę, w ten sposób zachowała kontrolę nad zbytą infrastrukturą telekomunikacyjną. Dodatkowo, zbyta infrastruktura pozostała zgodnie z treścią zawartej umowy

sprzedaży i leasingu zwrotnego częścią sieci telekomunikacyjnej Strony. Co więcej Spółka zachowała prawo do korzystania ze zbytej infrastruktury telekomunikacyjnej oraz mogła ją udostępniać innym podmiotom w ramach działalności gospodarczej. W efekcie, to Strona podejmowała działania w celu uzyskania zgód operatorów alternatywnych na dokonanie cesji uprawnień i obowiązków związanych udostępnianiem tym operatorom zbytej infrastruktury. Spółka była również podmiotem uprawnionym i zobowiązanym do utrzymywania leasingowanej infrastruktury telekomunikacyjnej.

63. Powyższe wnioski potwierdza informacja prasowa dostępna na stronie internetowej Spółki, w której podkreślono, że umowa sprzedaży i leasingu zwrotnego i jej efekty „mają charakter ściśle finansowy” oraz, że w wyniku jej przeprowadzenia grupa Spółki „zrealizuje oszczędności w pozostałych kosztach operacyjnych”⁷.
64. W badanej sprawie Rada dostrzega również występowanie elementów wzajemnie się znoszących lub kompensujących – tj. przesłanki przemawiającej za sztucznością sposobu działania, o której mowa w art. 119c § 2 pkt 4 Ordynacji podatkowej.
65. Jak wskazano w opisie stanu faktycznego, w dniu zawarcia umowy sprzedaży i leasingu zwrotnego, Spółka oraz Nabywca zawarli również umowę programu emisji obligacji. Ze zgromadzonej dokumentacji wynika, że z góry założono, iż Strona oraz Nabywca skompensują wzajemne zobowiązania finansowe i pomiędzy stronami tych umów nie wystąpi faktyczny przelew środków pieniężnych. Fakt dokonania potrąceń wskazany w opisie stanu

⁷ We Wniosku Szefa KAS wskazał na komunikat dostępny na stronie internetowej: <https://gsmonline.pl/artykuly/tp-zaprzecza-ze-leasing-infrastruktury-ma-inny-cel-niz-oszczednosci>. Komunikat ten jest jednak również dostępny na oficjalnej stronie internetowej Spółki – zob. <https://biuroprasowe.orange.pl/informacje-prasowe/transakcja-miedzy-tp-i-tp-invest-dodatkowe-informacje/>.

faktycznego dokument Strony pt. „Oświadczenie o potrąceniu”. Symboliczne jest, że po dokonaniu potrąceń wierzytelności opiewających na kilka miliardów złotych, Strona zobowiązana była do zapłaty Nabywcy kwotę kilku groszy.

66. Rada pragnie jednocześnie zauważyć, że za sztucnością sposobu działania w analizowanym obecnie zakresie nie przemawiają pojedyncze wykorzystane przez Stronę i Nabywcę transakcje – tj. umowa sprzedaży i leasingu zwrotnego, emisja obligacji lub kompensata wzajemnych wierzytelności. Sztuczność w tym przypadku wynika z chronologii podejmowanych działań, ich wzajemnego powiązania oraz oderwania działań podjętych przez Stronę i Nabywcę od typowych rezultatów oczekiwanych w związku z podejmowaniem tego typu działań w praktyce gospodarczej.
67. Typowym celem zawierania umowy leasingu zwrotnego jest poprawa płynności finansowej przedsiębiorstwa. Sprzedaż i leasing zwrotny pozwalają bowiem na pozyskanie środków finansowych, które dotychczas były niejako zamrożone w posiadanych środkach trwałych. Celem emisji obligacji jest zaś pozyskanie środków finansowych na inwestycje. Ten sam dzień zawarcia umowy sprzedaży i leasingu zwrotnego oraz emisji obligacji wskazują na odmienne od typowych celów działań Spółki i Nabywcy. Czas podjęcia tych czynności wskazuje raczej na wykreowanie wzajemnych wierzytelności finansowych, dzięki czemu możliwe było w kolejnych dniach wzajemne potrącenie wierzytelności. Obserwację tę potwierdza również wskazany wcześniej komunikat biura prasowego Spółki.
68. Powyższe prowadzi do wniosku, że w niniejszej sprawie wystąpiła przesłanka przemawiająca za sztucnością działania określona w art. 119c § 2 pkt 4 OP, tj. istnienie elementów wzajemnie się

znoszących lub kompensujących.

69. Przekonujące dla Rady są również ustalenia Szefa KAS odnośnie występowania w niniejszej sprawie przesłanki przemawiającej za sztucznąnością działania, o której mowa w art. 119c § 2 pkt 5 Ordynacji podatkowej – tj. występowanie ryzyka gospodarczego przewyższającego spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, że należy uznać, że działający rozsądnie podmiot nie wybrałby tego sposobu działania.
70. Podjęte przez Spółkę działania – tj. sprzedaż i leasing zwrotny infrastruktury telekomunikacyjnej – wygenerowały dodatkowe argumenty po stronie operatorów alternatywnych w dyskusji odnośnie dokonania separacji funkcjonalnej Spółki. Działania Strony mogły więc doprowadzić organ regulacyjny do wniosku o zasadności prowadzenia procedury separacji funkcjonalnej. Zdaniem Rady zważenie tego ryzyka oraz korzyści podatkowych, jakie osiągnęła Spółka dzięki podjętym czynnościom, wskazuje na wystąpienie przesłanki sztuczności sposobu działania określonej w art. 119c § 2 pkt 5 Ordynacji podatkowej.
71. Uwzględniając powyższe oraz dodatkowo mnogość stwierdzonych symptomów sztucznego sposobu działania nie ulega zatem wątpliwości, że gdyby nie osiągnięcie korzyści podatkowej żaden rozsądnie działający podmiot, kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej, nie wybrałby takiego sposobu działania.
72. Rada zwraca przy tym uwagę, że zgodnie z art. 119c § 2 OP przy ocenie występowania sztuczności wystarczające jest uwzględnienie tylko jednej z wymienionych tam przesłanek sztuczności.
73. W konsekwencji powyższych ustaleń, zdaniem Rady, sposób

działania Strony był sztuczny.

74. Przechodząc do analizy **przesłanki sprzeczności z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej** wstępnie zaznaczyć należy, że jest to jedyna ze wszystkich przesłanek stosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, której ustawodawca nie nadał znaczenia za pomocą definicji legalnej. W efekcie, jak już wskazywała Rada w swoich dotychczasowych opiniach, mogą pojawić się pewne problemy interpretacyjne, jakie rodzi ta przesłanka⁸. Nie jest celowe powtarzanie w pełni tych uwag w Opinii. Wystarczające będzie wskazanie, że z uwagi na trudności interpretacyjne, możliwe są alternatywne podejścia do badania tej przesłanki.
75. Z jednej strony spełnienie tej przesłanki badać należy na gruncie danego przepisu ustawy podatkowej, którego zastosowanie miało – w intencji podatnika – doprowadzić do osiągnięcia korzyści podatkowej⁹. Taki sposób odczytywania normy art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej w części dotyczącej sprzeczności w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu odnosi normatywną przesłankę tej sprzeczności do przepisu, który został zastosowany przez podatnika.
76. Ten sposób interpretacji art. 119a § 1 OP nakazuje ustalić powstanie po stronie podatnika korzyści podatkowej, która jest sprzeczna w danych okolicznościach z przedmiotem i celem zastosowanego przez niego przepisu. W sytuacji, gdy dojdzie do takich ustaleń, konieczne jest określenie skutków podatkowych na

⁸ Zob. przykładowo pkt. 42 i n. uchwały Nr 3/2019 Rady z dnia 18 grudnia 2019 r. lub pkt. 41 i n. uchwały Nr 1/2021 Rady z 1 marca 2021 r. Uchwały dostępne są na stronie internetowej: <https://www.gov.pl/web/finanse/opinie-rady>.

⁹ Tak na przykład A. Ladziński, A. Olesińska, *Przepisy o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania – ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania* [w:] B. Brzeziński (red.) i in. *Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym*, Wolters Kluwer Polska 2018.

podstawie czynności odpowiedniej (tzn. na podstawie przepisów, które powinny być zastosowane w sytuacji wystąpienia czynności odpowiedniej (art. 119a § 2 i 3 OP) lub na podstawie takiego stanu faktycznego, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano (zgodnie z art. 119a § 5 OP).

77. Taki sposób interpretacji przesłanki sprzeczności z przedmiotem i celem w odniesieniu do analizowanego stanu faktycznego prowadzi do analizy art. 4 ust. 3 upol w zw. z art. 4 ust. 1 pkt 3 tej ustawy, tj. przepisów zastosowanych przez Nabywcę dla potrzeb określenia podstawy opodatkowania budowli nabytych do Spółki.
78. W takim podejściu do analizy przesłanki sprzeczności z przedmiotem i celem przepisu w kontekście analizowanej sprawy oraz podjętego przez Stronę zespołu czynności, badaniu podlega weryfikacja takiego ukształtowania zespołu czynności, który doprowadził do pomniejszenia (zaktualizowania) podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości infrastruktury telekomunikacyjnej objętej umową sprzedaży i leasingu zwrotnego.
79. Z drugiej strony weryfikację przesłanki sprzeczności osiągniętej korzyści podatkowej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej dokonywać można nie w stosunku do zastosowanego przepisu, ale w stosunku do przepisu, który byłby zastosowany, gdyby nie podjęto w sposób sztuczny działań w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. W takim podejściu konieczne jest wskazanie przepisu adekwatnego (referencyjnego).
80. Ten referencyjny przepis powinien być odnoszony do przepisu, który powinien odpowiadać czynności odpowiedniej (w rozumieniu art. 119a § 3 OP) lub takiemu stanowi faktycznemu jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano (zgodnie z art. 119a

§ 5 OP).

81. W konsekwencji w badanej sprawie – z uwagi na działanie Strony wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej – skutki podatkowe powinny zostać określone na podstawie stanu faktycznego, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano, konsekwencje podatkowe powinny zostać ocenione z uwzględnieniem art. 4 ust. 1 pkt 3 upol, tj. przepisu umożliwiającego określenie podstawy opodatkowania z pominięciem faktu jej pomniejszenia na skutek zespołu czynności.
82. W istocie niezależnie od sposobu interpretowania przesłanki sprzeczności osiągniętej korzyści podatkowej, dla jej zbadania na tle analizowanej sprawy konieczne jest sprawdzenie czy korzyść podatkowa osiągnięta przez Spółkę pozostaje zgodna z przedmiotem i celem art. 4 ust. 1 pkt 3 upol.
83. W przepisie art. 4 upol określono jeden z elementów konstrukcyjnych podatku od nieruchomości, tj. podstawę opodatkowania. Zgodnie z ogólną regułą znajdującą zastosowanie w przypadku budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej podstawę opodatkowania stanowi wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne. Przepis ten wskazuje również, że w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych podstawę opodatkowania stanowi wartość budowli z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego (art. 4 ust. 1 pkt 3 upol).
84. Wskazana wyżej reguła zawiera w swojej treści zastrzeżenie do

szczególnych sytuacji uregulowanych w ustępach od 4 do 6 artykułu 4 upol. W art. 4 ust. 4 upol wskazano na specyficzną zasadę określania podstawy opodatkowania dla budowli będącej przedmiotem leasingu finansowego, jeśli następuje przejęcie takiej budowli przez właściciela. W takiej sytuacji do celów określenia podstawy opodatkowania przyjmuje się wartość początkową przed zawarciem pierwszej umowy leasingu, zaktualizowaną i powiększoną o dokonane ulepszenia oraz niepomniejszoną o spłatę wartości początkowej. W przepisie art. 4 ust. 5 upol wskazano na sytuację, gdy od budowli nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Wówczas podstawę opodatkowania stanowi wartość rynkowa takiej budowli, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego. W przepisie art. 4 ust. 6 upol wskazano, że w sytuacji ulepszenia lub zaktualizowania zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych wyceny budowli, stanowiących środki trwałe, podstawę opodatkowania stanowić będzie ich wartość rynkowa ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego następującego po roku, w którym dokonano ulepszenia lub aktualizacji wyceny środków trwałych.

85. Analiza tych przepisów prowadzi do wniosku, że w przypadku budowli podstawa opodatkowania powiązana jest co do zasady z wartością historyczną budowli przyjętej dla potrzeb amortyzacji takiej budowli jako środka trwałego w ramach uregulowań obu ustaw o podatkach dochodowych. Reguła taka generalnie oznacza, że zmiany w wartości rynkowej budowli (wykorzystywanych w ramach działalności gospodarczej) pozostają bez wpływu na wysokość podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości.
86. Rozwiązanie takie – tzn. generalne powiązanie podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości z wartością historyczną – może zdaniem Rady budzić pewne systemowe uwagi. Oznacza to bowiem swoiste „zabetonowanie” podstawy

opodatkowania u danego podatnika. W efekcie, w zależności od kierunku zmian w wartości rynkowej budowli prowadzić to może do poczucia u podatnika bądź przedstawicieli gminy płacenia podatku odpowiednio zbyt wysokiego, bądź zbyt niskiego, w stosunku do wartości budowli.

87. Archaiczność takiego rozwiązania staje się również widoczna w sytuacji porównania wysokości zobowiązania w podatku od nieruchomości podatnika, który od lat wykorzystuje w swojej działalności gospodarczej określone budowle oraz podatnika, który np. rozpoczyna prowadzenie działalności gospodarczej w oparciu o takie używane budowle, które właśnie zakupił. Brak automatyzmu aktualizowania (tu: pomniejszania) podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości wraz ze zmianą wartości przez te budowle prowadzić może do nieuzasadnionej przewagi konkurencyjnej podatnika, który rozpoczyna prowadzenie działalności gospodarczej w oparciu o używane budowle w stosunku do podatnika korzystającego z tych budowli od lat.
88. W stosunku do tak funkcjonujących uregulowań dotyczących wyznaczania podstawy opodatkowania budowli można skierować pewne krytyczne uwagi, tj.:
- a. porównywalna budowla o aktualnie tej samej wartości rynkowej (godziwej) może być, ze względów na konstrukcję podatku od budowli, obciążona podatkiem w odmiennej wysokości,
 - b. podatek od budowli obciąża koszty działalności przedsiębiorcy, a oparcie wymiaru na historycznym koszcie (cenie) budowli prowadzi m.in. do wypaczenia rachunku kapitałochłonności produkcji,
 - c. podatek nie powinien ingerować w stosunki konkurencyjne w

sposób dyskryminujący,

d. podatek nie powinien w sposób nadmiarowy przyczyniać się do postępującej dekapitalizacji majątku.

89. Takie niedostosowanie przepisów upol w tym zakresie do sytuacji gospodarczej oraz wymagań, jakie stawiane są prawu podatkowemu z perspektywy zasady neutralności podatkowej, nie może jednak rzutować na sposób odczytywania przedmiotu i celu tych przepisów. Nie jest rolą Rady aktywność quasi legislacyjna, tj. doszukiwanie się w obowiązujących przepisach upol przedmiotu i celu, którego one swą literą nie reprezentują.

90. Tak silne powiązanie podstawy opodatkowania z wartością początkową budowli określoną dla potrzeb podatków dochodowych wskazywać może na intencję ustawodawcy do stabilizacji podstawy opodatkowania na konkretnym poziomie. Regułę tę zdają się potwierdzać również funkcjonujące na zasadzie wyjątków rozwiązania szczególne. Umożliwiają one w określonych sytuacjach określenie podstawy opodatkowania w innej wartości.

91. Dążąc do możliwie dokładnego zdekodowania przedmiotu i celu regulacji odnoszących się do podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli Rada dokonała analizy zmian na przestrzeni lat w treści art. 4 upol. W tym kontekście warto zauważyć, że opisane powyżej powiązanie podstawy opodatkowania z wartością początkową budowli-środka trwałego występowało już w pierwotnie obowiązujących przepisach tej ustawy. Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych w wersji ogłoszonej w Dzienniku Ustaw z 1991 r., Nr 9, poz. 31 podstawę opodatkowania budowli stanowiła ich wartość początkowa określona według zasad

przewidzianych w odrębnych przepisach dla celów amortyzacji, chociażby były one całkowicie zamortyzowane. Jedynie tytułem uzupełnienia wskazać należy, że takie powiązanie podstawy opodatkowania budowli z ich wartością początkową, jako środków trwałych, zawierało w sobie potencjał do aktualizacji w sytuacji, w której w stosunku do środków trwałych amortyzowanych przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie art. 15 ust. 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, zdecydowano o aktualizacji wyceny ich wartości.

92. Weryfikacja wystąpienia przesłanki sprzeczności z przedmiotem i celem przepisu następować powinna – zgodnie z art. 119a § 1 OP – „w danych okolicznościach”. Nie sposób więc poprzestać na ocenie, że podatnik, który nabywa środki trwałe (tu Nabywca infrastruktury telekomunikacyjnej) zobowiązany jest ustalić (zgodnie z przepisami stosownej ustawy o podatku dochodowym) wartość początkową nabytych środków trwałych. Wartość ta stanowić będzie podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Rada każdorazowo bada czy osiągnięta korzyść podatkowa była sprzeczna „w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej”.
93. Z tych powodów Rada w swoich poprzednich opiniach uznała, że analizowana przesłanka jest przesłanką w pewnym stopniu „samospełniającą się” w przypadku, gdy zostanie wykazane sztuczne działanie dokonane przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej¹⁰.
94. Przyjąć także należy, że mówiąc o sprzeczności ustawodawca nie miał na myśli sprzeczności z przedmiotem i celem ustawy

¹⁰ Zob. przypis nr 5.

podatkowej, nie chodzi zatem o sprzeczność z celem fiskalnym¹¹.

95. Rada podkreśla, że podstawą kwestionowania na gruncie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania wynikającej z danego stanu faktycznego korzyści podatkowej jest to, w jaki sposób doprowadzono do zrealizowania określonego stanu faktycznego. Brak sztuczności działania oznacza bowiem, że trudno byłoby kwestionować zrealizowaną korzyść podatkową.
96. Sprzeczność z przedmiotem i celem art. 4 ust. 1 pkt 3 upol nie występuje więc w każdej sytuacji, gdy dochodzi do urealnienia podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli do ich wartości rynkowej w konsekwencji zbycia takich budowli i obowiązku określenia przez ich nabywcę wartości początkowej takich budowli. Zmiana podstawy opodatkowania w wyniku czynności przedsięwziętej wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej i zrealizowanej w sztuczny sposób jest jednak sprzeczna z przedmiotem i celem art. 4 ust. 1 pkt 3 upol, który – na co wskazano powyżej – prowadzi do generalnej trwałości / stabilności podstawy opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości.
97. Spółka, będąca początkowo właścicielem budowli (i u której ich podstawa opodatkowania została określona), podjęła szereg czynności, w efekcie których nadal wykorzystywała te budowle w prowadzonej działalności gospodarczej, jednak ich podstawa opodatkowania została radykalnie pomniejszona – Spółka osiągnęła korzyść podatkową. Osiągnięta przez Stronę korzyść podatkowa jest sprzeczna z przedmiotem i celem art. 4 ust. 1 pkt 3 upol, ponieważ Strona bez podjęcia zespołu czynności nie byłaby

¹¹ Tak na przykład M. Guzek, M. Stefaniak, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – komentarz praktyczny*, C.H. Beck 2018; M. Kondej, *Sprzeczność korzyści podatkowej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej jako przesłanka stosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, *Polski Przegląd Nauk Społecznych* 2018.

uprawniona do pomniejszenia swojego zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości względem samorządowego organu podatkowego. Choć może to budzić pewne uwagi z perspektywy doktryny prawa podatkowego, w tym zasady neutralności podatkowej, w przypadku opodatkowania budowli zasadą jest stabilność podstawy opodatkowania. Swoimi działaniami i kierowana chęcią uzyskania korzyści podatkowej Strona starała się podważyć tę logikę.

98. Z perspektywy okresu, w którym Spółka i Nabywca podejmowali czynności, składające się na zespół czynności, rozważenia wymagają kwestie intertemporalne. Głównie działania Strony i Nabywcy, tzn. zawarcie umowy sprzedaży i leasingu zwrotnego oraz umowy programu emisji obligacji, zadziały się jednego dnia, tj. (...) stycznia 2009 r., na kilka lat przed wejściem w życie przepisów klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania na podstawie Ustawy zmieniającej.
99. Przepis art. 7 Ustawy zmieniającej wyraźnie wskazuje, że przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania mają zastosowanie do „korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy”. Zgodnie natomiast z art. 9 Ustawy zmieniającej, weszła ona w życie po upływie 30 dni od dnia ogłoszenia, które miało miejsce w dniu 14 czerwca 2016 r.
100. Brzmienie powołanego przepisu nie stwarza problemów interpretacyjnych. Przepisy art. 119a i 119f OP mają zastosowanie do korzyści podatkowych uzyskanych po 15 lipca 2016 roku¹².

¹² Stanowisko takie zostało również potwierdzone w dotychczasowym orzecznictwie sądowym, gdzie stwierdzono m.in., że: „Powyższe oznacza, że nawet, jeżeli czynności w następstwie których powstała korzyść podatkowa zostały podjęte przed wejściem w życie ustawy zmieniającej OP, ale sama korzyść podatkowa powstała po wejściu w życie ww. ustawy to czynności te mogą być również badane w aspekcie art. 119a i nast. OP” (tak WSA w Warszawie w wyroku z 8 czerwca 2018 r., sygn. akt III SA/Wa 2354/17).

101. Zgodnie z art. 119e OP korzyścią podatkową jest m.in. obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego.
102. W przepisach upol ustawodawca wskazuje głównie na reguły dotyczące powstawania obowiązku podatkowego. Przepis art. 6 ust. 1 upol wskazuje, że obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku. W przepisie art. 6 ust. 3 upol wskazano zaś zagadnienia dotyczące zmian obowiązku podatkowego w trakcie roku podatkowego. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli w trakcie roku podatkowego zaistniało zdarzenie mające wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku, a w szczególności zmiana sposobu wykorzystywania przedmiotu opodatkowania lub jego części, podatek ulega obniżeniu lub podwyższeniu, poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło to zdarzenie. Z treści art. 6 ust. 5 upol wynika zaś, że w sytuacji, gdy obowiązek podatkowy powstał lub wygasł w ciągu roku, podatek za ten rok ustala się proporcjonalnie do liczby miesięcy, w których istniał obowiązek.
103. Choć więc podatek od nieruchomości jest deklarowany rocznie w jednej deklaracji, to w istocie obowiązek podatkowy w tym podatku aktualizuje się w każdym miesiącu roku podatkowego. W sytuacji zmian zakresu obowiązku podatkowego konieczne jest złożenie korekty deklaracji. Oznacza to, że ostateczna kwota zobowiązania podatkowego za konkretny rok jest pewna dopiero po upływie jedenastego miesiąca danego roku podatkowego. Ewentualna zmiana zakresu obowiązku podatkowego w dwunastym miesiącu wywierać będzie skutek na zakres obowiązku podatkowego dopiero od początku nowego roku podatkowego.

104. Korzyść podatkowa, której dotyczy niniejsza Opinia, powstała więc po dniu 15 lipca 2016 r. Możliwe jest zatem w stosunku do niej zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.
105. W opinii Rady w sprawie nie występują przesłanki uniemożliwiające zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej, o których mowa w art. 119b tej ustawy.

Przewodniczący Rady do Spraw
Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

dr Marcin Lachowicz
(podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym)