

Uchwała nr 2/2021

Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

z 16 czerwca 2021 r.

w sprawie wniosku Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: „**Szef KAS**”) z (...) marca 2021 r. – data wpływu do Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania: (...) marca 2021 r. ((...); dalej: „**Wniosek**”), działającego na podstawie art. 119h § 2 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 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 dochodowym od osób prawnych za 2017 rok, prowadzonego wobec A(...) Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, ul. (...), (...) C(...), NIP (...) (dalej również: „**Strona**” lub „**Podatnik**”), Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania (dalej: „**Rada**”), działając na podstawie art. 119m w zw. z art. 119s § 2 Ordynacji podatkowej, podjęła następującą uchwałę, wyrażającą opinię w sprawie przedstawionego zagadnienia prawnego, z uwzględnieniem odpowiedzi na skonkretyzowane we Wniosku pytanie:

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

Niemniej jednak w ocenie Rady istnieją istotne wątpliwości co do możliwości zastosowania przepisów Działu IIIa Ordynacji podatkowej w aspekcie intertemporalnym w świetle standardów konstytucyjnych, a także na gruncie przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: „updop”) w brzmieniu obowiązującym w 2017 roku.

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 kontroli celno-skarbowej prowadzonej wobec Strony w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych za 2017 rok. W związku z wnioskiem organu prowadzącego kontrolę celno-skarbową z (...) czerwca 2020 r. Szef KAS, postanowieniami z (...) lipca 2020 r., przejął ją, zawiesił z urzędu oraz wszczął na podstawie art. 119g § 1 pkt 1 i art. 165 § 1 i 2 w zw. z art. 119l Ordynacji podatkowej postępowanie podatkowe w sprawie określenia zobowiązania podatkowego za ww. rok podatkowy.
2. Opisuując we Wniosku dokonane ustalenia faktyczne Szef KAS wskazał, że ze zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego wynika, że na skutek szeregu transakcji zawartych pomiędzy Podatnikiem oraz podmiotami z nim powiązanymi osobowo i kapitałowo doszło do powstania korzyści podatkowej, polegającej na stworzeniu możliwości zaliczenia do kosztów podatkowych odpisów amortyzacyjnych od sztucznie wykreowanej dodatniej wartości firmy. 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.

3. (...) stycznia 2021 r. Szef KAS wydał decyzję znak (...) uznając, że w odniesieniu do rozliczenia Strony znajduje zastosowanie art. 119a OP oraz określając zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych za 2017 r. w wysokości 6.XXX.XXX,XX zł. Od powyższej decyzji Strona złożyła odwołanie, w którym wniosła o zasięgnięcie przez Szefa KAS opinii Rady na podstawie art. 119h § 2 OP.
4. W realizacji przedmiotowego zespołu czynności uczestniczyły następujące podmioty:
 - a. Strona – A(...) Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w C(...) przy ul. (...), (...) C(...) (numer statystyczny Regon (...) oraz NIP (...)), która została wpisana do Rejestru Przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego (...) maja 2002 r. (nr KRS (...)) pod nazwą A(...) Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością. Z kolejnych wpisów do rejestru KRS wynika, że (...) października 2009 r. Podatnik zmienił nazwę na A(...) Sp. z o.o., a (...) lipca 2013 nastąpiła zmiana nazwy na A(...) Sp. z o.o. W latach 2013 – 2015 pierwotny przedmiot działalności Podatnika, jakim był handel tekstyliami został znacznie ograniczony. W połowie 2013 r. Strona podjęła działalność generalnego wykonawcy robót budowlanych w związku z realizacją projektów deweloperskich w K(...), w ramach outsourcingu inwestycji w Grupie kapitałowej A(...), w której jednostką dominującą niższego szczebla jest A(...) S.A. W 2017 r. A(...) S.A. posiadała 1XX% udziałów Podatnika. Według aktualnej informacji z KRS wynika, że wysokość kapitału zakładowego Podatnika wynosi 4.XXX.XXX zł, a A(...) S.A., jako wspólnik posiada 7XX udziałów o

Przedmiotem działalności spółki była realizacja projektów budowlanych związanych ze wznoszeniem budynków. Komandytariuszami byli: Z.(...) J.(...), M.(...) J.(...). Spółkę reprezentował wyłącznie komplementariusz – J(...) Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w W.(...), wpisana do rejestru przedsiębiorców (...) listopada 2012 r., a wykreślona (...) lutego 2020 r. - (nr KRS (...)). Prezesem Zarządu był M.(...) J.(...). Przedmiotem przeważającej działalności J(...) Spółka z o.o. była również realizacja projektów budowlanych związanych ze wznoszeniem budynków.

5. Jak wskazano we Wniosku, chronologia zdarzeń zespołu czynności przedstawia się następująco:

a. (...) października 2015 r. Spółka komandytowo-akcyjna (Pożyczkodawca) zawarła umowę pożyczki z Podatnikiem (Pożyczkobiorcą) na kwotę 1XX.XXX.XXX,XX zł. Z umowy wynikało, że Podatnik miał prawo do spłaty rat w dowolnych wysokościach i terminach, przy zachowaniu ostatecznego terminu spłaty kwoty pożyczki wraz z odsetkami, nie później niż do (...) stycznia 2017 r. Od udzielonej pożyczki Pożyczkodawcy przysługiwały odsetki naliczane według zmiennej stopy procentowej. Ich wysokość ustalono na poziomie stopy WIBOR dla depozytów 12-miesięcznych w PLN z notowania z systemu REUTERS w ostatnim dniu roboczym poprzedzającym dzień naliczenia odsetek, powiększonej o marżę 2 punktów procentowych. Umowa pożyczki została podpisana w obecności notariusza przez Z.(...) J.(...) – jako Prezesa Zarządu zarówno Podatnika (Pożyczkobiorcy), jak i Pożyczkodawcy. Pomimo

zawarcia pomiędzy spółkami umowy pożyczki, nie doszło do wypłaty środków.

- b. W tym samym dniu, tj. (...) października 2015 r., pomiędzy tymi samymi stronami, zawarto umowę o świadczenie w miejsce wykonania (*datio in solutum*). Transakcji dokonano w trybie art. 453 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm. – dalej: „**Kodeks cywilny**”). Podatnik, jako Nabywca, ze skutkiem na (...) października 2015 r., nabył przedsiębiorstwo w rozumieniu art. 55¹ Kodeksu cywilnego prowadzone przez Spółkę komandytowo-akcyjną jako Zbywcę, będącą równocześnie Pożyczkodawcą, w zamian za zwolnienie ze zobowiązania względem Podatnika do przeniesienia na jego rzecz kwoty 1XX.XXX.XXX,XX zł tytułem umowy pożyczki. Ustalona wartość przedsiębiorstwa odpowiadała wartości świadczenia pożyczkowego. Umowę o świadczenie w miejsce wykonania, w obecności notariusza, w imieniu Zbywcy jak i Nabywcy (Strony) zawarł Pan Z.(...) J.(...), jako Prezes Zarządu komplementariusza Zbywcy oraz Prezes Nabywcy.
- c. Oświadczenia woli w imieniu stron złożone zostały w tym samym dniu i miały na celu wykreowanie stosunku zobowiązaniowego wobec Podatnika. Celem uiszczenia ceny przedsiębiorstwa, skalkulowanej powyżej wartości aktywów netto, Strona dokonała szeregu transakcji, które finalnie umożliwiły rozliczenie transakcji nabycia przedsiębiorstwa Spółki komandytowo-akcyjnej o wyższej wartości rynkowej przez Podatnika, który nie posiadał środków na sfinansowanie nabycia.
- d. Czynności zostały przez Podatnika zaplanowane, poprzedzone skierowaniem (...) lutego 2015 r. do Dyrektora Izby Skarbowej w K.(...),

działającego w imieniu Ministra Finansów (dalej: „**Organ**”), wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych. Podatnik oczekiwał potwierdzenia, że w związku z nabyciem przedsiębiorstwa od Pożyczkodawcy, powinien wycenić składniki majątkowe wg wartości rynkowej oraz ująć w księgach rachunkowych dodatnią wartość firmy, podlegającą amortyzacji na podstawie art. 16b ust. 2 pkt 2 updog. We wniosku zostało przedstawione zdarzenie przyszłe, z którego wynikało, że Podatnik zawrze umowę pożyczki z Pożyczkodawcą, a zobowiązanie do wypłaty środków pieniężnych z tytułu pożyczki na rzecz Podatnika zostanie spełnione poprzez wydanie przez Pożyczkodawcę na rzecz Podatnika swojego przedsiębiorstwa, jako świadczenia zastępczego (*datio in solutum*), któremu będzie towarzyszyło przejęcie przez Podatnika zobowiązań (długów) związanych z przedsiębiorstwem. Strona, przedstawiając swoje stanowisko w sprawie podkreśliła, że na mocy umowy, zawartej w trybie art. 453 Kodeks cywilny *obie strony (dłużnik i wierzyciel) wyrażą zgodę na umorzenie istniejącego dotąd zobowiązania*. Według Podatnika, w związku z nabyciem przedsiębiorstwa od Pożyczkodawcy, należy wycenić składniki majątkowe wg wartości rynkowej oraz ująć w księgach rachunkowych dodatnią wartość firmy podlegającą amortyzacji na podstawie art. 16b ust. 2 pkt 2 updog. Według Strony *umowa datio in solutum jest umową odpłatną, a w wyniku jej wykonania Podatnik, zamiast środków pieniężnych z tytułu umowy pożyczki, otrzyma od Pożyczkodawcy własność przedsiębiorstwa. Skutki nabycia przedsiębiorstwa będą takie same jak w przypadku jego zakupu. Za cenę zakupu powinna być przyjęta wartość pożyczki, a więc świadczenia z którego, w wyniku wykonania umowy datio in solutum, zwalniany jest Pożyczkodawca. Zastosowanie znajdzie także przepis art. 16g ust. 10*

łącznej wartości 3.XXX.XXX zł. Prezesem Zarządu jest Z.(...) J (...) natomiast Wiceprezesem U.(...) J.(...).

- b. A(...) (...) sp. z o.o. S.K.A. z siedzibą w C.(...) przy ul. (...), (...) C.(...), (dalej: „**Spółka komandytowo-akcyjna**”), która powstała (...) października 2013 r. na mocy aktu notarialnego Rep A Nr (...) i została zarejestrowana w Krajowym Rejestrze Sądowym (...) października 2013 r. pod numerem KRS: (...) prowadzonym przez Sąd Rejonowy w B.(...), VIII Wydział Gospodarczy Krajowego Rejestru Sądowego. Jedynym akcjonariuszem Spółki komandytowo-akcyjnej była spółka A(...) S.A. natomiast komplementariuszem była A(...) (...) sp. z o.o. Spółkę komandytowo-akcyjną reprezentowali komplementariusze, a jej kapitał zakładowy wynosił 5X.XXX zł. Na przełomie lat 2013-2014 Spółka komandytowo-akcyjna przejęła od A(...) Spółka Akcyjna (...) S.K.A działalność w zakresie generalnego wykonawstwa robót budowlanych na rzecz A(...) S.A., w związku z realizacją projektów deweloperskich w Ł.(...), K.(...), we W.(...) i w W.(...). W okresie od (...) grudnia 2013 r. do (...) października 2015 r. Spółka komandytowo-akcyjna uzyskiwała przychody głównie ze świadczenia usług budowlanych, które dotyczyły wyłącznie generalnego wykonawstwa robót budowlanych na rzecz A(...) S.A. Od (...) listopada 2015 r. Spółka komandytowo-akcyjna nie była podmiotem aktywnym gospodarczo, a 8 grudnia 2016 r. została wykreślona z rejestru przedsiębiorców. Zakończenie bytu prawnego Spółki komandytowo-akcyjnej dokonane zostało przez jej przejęcie przez A(...) S.A.

- c. A(...) (...) Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w C.(...), ul. (...), (...) C.(...), (dalej: „**Komplementariusz**”), o kapitale

zakładowym 5.XXX,XX zł została wpisana (...) października 2013 r. do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego prowadzonego przez Sąd Rejonowy w B(...), VIII Wydział Gospodarczy Krajowego Rejestru Sądowego pod numerem KRS (...). Głównym przedmiotem działalności spółki była działalność holdingów finansowych, a jej głównym celem było pełnienie roli komplementariusza Spółki komandytowo-akcyjnej. Prezesem Zarządu był Z(...) J(...). Od (...) listopada 2015 r. Komplementariusz nie był podmiotem aktywnym gospodarczo, a po podjęciu decyzji o zakończeniu działalności został połączony z A(...) S.A. (...) lipca 2016 r. i wykreślony z rejestru KRS.

- d. Spółka A(...) S.A. z siedzibą w C(...), ul. (...), (...) C(...) (dalej: „**Spółka akcyjna**”), utworzona aktem notarialnym z (...) lipca 2006 r., została wpisana do Rejestru Przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego (...) sierpnia 2006 r. pod numerem KRS: (...). Spółka akcyjna posiada numer statystyczny Regon (...) oraz numer NIP (...). Prezesem Zarządu jest Z(...) J(...), a główny przedmiot działalności stanowi realizacja projektów deweloperskich i sprzedaż mieszkań wraz z gruntem. Spółka akcyjna uzyskuje również przychody w związku z wynajmem powierzchni magazynowo – biurowych. Spółka akcyjna wchodzi w skład grupy kapitałowej, w której jest jednostką dominującą niższego szczebla.
- e. Spółka J(...) Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością Spółka komandytowa z siedzibą w W(...), która została wpisana do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego prowadzonego przez Sąd Rejonowy dla (...) W(...) w W(...), XIII Wydział Gospodarczy (...) października 2012r., a wykreślona (...) stycznia 2020 r.

pkt 1 ustawy CIT, zgodnie z którym wartość początkową nabytych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych należy określić w oparciu o sumę ich wartości rynkowej. Dla Podatnika (...) maja 2015 r. Organ wydał interpretację indywidualną znak: (...), w której stanowisko Strony uznane zostało za prawidłowe.

- e. Wartość rynkowa przedsiębiorstwa prowadzonego przez Spółkę komandytowo-akcyjną została określona na podstawie wyceny sporządzonej (...) sierpnia 2015 r. przez C(...) Sp. z o.o. z siedzibą w C(...), zgodnie ze stanem na (...) czerwca 2015 r., przy uwzględnieniu przejęcia przez Stronę zobowiązań ciążących na Spółce komandytowo-akcyjnej w związku z prowadzeniem przedmiotowego przedsiębiorstwa. Wycena została dokonana metodą zdyskontowanych przepływów pieniężnych oraz mnożników rynkowych. Doradca rekomendował przyjęcie wartości rynkowej na poziomie wyniku uzyskanego metodą zdyskontowanych przepływów pieniężnych, która należy do powszechnie stosowanych dochodowych metod wyceny przedsiębiorstwa. Swoje stanowisko uzasadnił tym, że Spółka komandytowo-akcyjna ma charakter spółki celowej w strukturach Grupy kapitałowej A(...), świadcząc usługi generalnego wykonawcy wobec spółki matki, jako jedyne go zleceniodawcy usług. W metodzie zdyskontowanych przepływów finansowych przyjęto założenie, że Spółka komandytowo-akcyjna będzie kontynuować działalność operacyjną w przyszłości. Przyjęto założenie dotyczące poziomu przychodów ze sprzedaży na bazie aktualnych zleceń ze strony Spółki akcyjnej oraz prognoz dotyczących przyszłego wolumenu powierzchni użytkowej mieszkań w projektach deweloperskich, w których Spółka komandytowo-akcyjna będzie generalnym wykonawcą na rzecz spółki matki. Perspektywy rozwoju miały pozwalać na założenie generowania

dodatnich przepływów pieniężnych w projektowanym okresie od (...) lipca 2015 r. do (...) grudnia 2020 r. Wartość przedsiębiorstwa Spółki komandytowo-akcyjnej oszacowano na poziomie 1XX.XXX.XXX,XX zł, natomiast wartość godziwa przejętych aktywów netto wyniosła 3X.XXX.XXX,XX zł. Powstała różnica w wysokości 8X.XXX.XXX,XX zł stanowiła dodatnią wartość firmy. Zgodnie ze stanem na dzień dokonywania wyceny przedsiębiorstwa w Spółce komandytowo-akcyjnej zatrudnionych było 2X osób.

- f. Z rachunku zysków i strat za pierwszy okres sprawozdawczy trwający od (...) października do (...) listopada 2013 r. wynika, że Spółka komandytowo-akcyjna nie wykazała żadnych przychodów, natomiast koszty dotyczyły działalności operacyjnej i wyniosły 2.XXX,XX zł. Majątek Spółki komandytowo-akcyjnej o wartości 5X.XXX,XX wykazany w bilansie na (...) listopada 2013 r. tworzyły półprodukty i produkty w toku (3.XXX,XX zł), należności (1.XXX,XX zł) oraz środki pieniężne (4X.XXX,XX zł).
- g. W rachunku zysków i strat za drugi okres sprawozdawczy – od (...) grudnia 2013 r. do (...) października 2015 r. Spółka komandytowo-akcyjna wykazała zysk netto w wysokości 1XX.XXX.XXX,XX zł. W ww. okresie spółka osiągnęła przychody o łącznej wartości 3XX.XXX.XXX,XX zł, głównie z tytułu robót budowlanych, wykonywanych za pośrednictwem podwykonawców w ramach generalnego wykonawstwa na rzecz Spółki akcyjnej, na podstawie umowy o współpracy zawartej w listopadzie 2013 r. na czas nieokreślony. Według rachunku zysków i strat za okres od (...) grudnia 2013 r. do (...) października 2015 r. kwota pozostałych przychodów operacyjnych stanowiła 1XX.XXX.XXX,XX zł, a pozostałych kosztów

operacyjnych 3X.XXX.XXX,XX zł. Wielkości te obejmowały głównie przychody (1XX.XXX.XXX,XX zł) i koszty (3X.XXX.XXX,XX zł) związane z wydaniem przez Spółkę komandytowo-akcyjną przedsiębiorstwa na rzecz Podatnika. Z bilansu na (...) października 2015 r. wynika, że na wartość aktywów składały się następujące pozycje: należności długoterminowe – 1XX.XXX.XXX,XX zł (wartość pożyczki udzielonej Podatnikowi), inwestycje długoterminowe – 5X.XXX,XX zł (wartość 1 udziału w spółce Strony), zaliczki – 5.XXX,XX zł (na badanie sprawozdania finansowego), należności krótkoterminowe – 1.XXX.XXX,XX zł (z tytułu podatku VAT) oraz krótkoterminowe rozliczenia okresowe – 4.XXX,XX zł (koszty ubezpieczenia). Wartość brutto rzeczowych aktywów trwałych przekazanych na rzecz Podatnika w związku z wydaniem przedsiębiorstwa stanowiła 2X.XXX,XX zł. Spółka komandytowo-akcyjna nie dysponowała żadnym potencjałem technicznym. Funkcje generalnego wykonawcy robót budowlanych w Grupie kapitałowej A(...) realizowała przy udziale podwykonawców. W analizowanym okresie Spółka komandytowo-akcyjna zatrudniała przeciętnie 2X pracowników na stanowiskach umysłowych, natomiast na koniec października 2015 r. nie zatrudniała żadnych osób.

- h. Jak wynika z dodatkowych informacji i objaśnień przedstawionych do sprawozdania finansowego Spółki komandytowo-akcyjnej za okres od (...) grudnia 2013 r. do (...) października 2015 r., zysk netto w wysokości 1XX.XXX.XXX,XX zł został wyłączony z podziału wspólników i przeznaczony na bieżącą działalność.
- i. W konsekwencji przeniesienia przedsiębiorstwa Spółki komandytowo-akcyjnej, od listopada 2015 r. Strona dokonywała odpisów

amortyzacyjnych od wartości firmy metoda liniową. Z „Dodatkowych informacji i objaśnień do rocznego sprawozdania finansowego za rok 2017” wynika, że z uwagi na *wysoki poziom wartości firmy oraz założenie dotyczące prowadzenia przez Grupę A(...) działalności w długim horyzoncie czasu w modelu, w ramach którego Spółka będzie świadczyła usługi budowlane generalnego wykonawstwa, wydłużono okres amortyzacji dla celów bilansowych do 10 lat*. Dla celów podatkowych uwzględniony został 7 letni okres amortyzacji. Kwota amortyzacji bilansowej odnoszona była w pozostałe koszty operacyjne i stanowiła 8.XXX.XXX,XX zł rocznie. Amortyzacja podatkowa była wyższa od bilansowej o 3.XXX.XXX,XX zł i wynosiła 1X.XXX.XXX,XX zł rocznie.

- j. Do (...) października 2015 r. jedynym udziałowcem Podatnika była Spółka akcyjna, posiadając 1XX udziałów o łącznej wartości nominalnej 9XX.XXX,XX zł. W dniu zawarcia „Umowy pożyczki” oraz „Umowy o świadczenie w miejsce wykonania” ((...) października 2015 r.) Spółka komandytowo-akcyjna nabyła od Spółki akcyjnej jeden udział w spółce Strony o wartości nominalnej 5 XXX,XX zł za cenę 5X XXX,XX zł.
- k. Zgodnie z Uchwałą nr 1 z 2 listopada 2015 r. dokonano zmian kapitałowych w spółce Podatnika poprzez utworzenie 6XX nowych nieuprzywilejowanych udziałów o wartości nominalnej 5.XXX,XX zł za każdy udział i łącznej wartości nominalnej 3.XXX.XXX,XX zł. Wszystkie nowoutworzone udziały przeznaczono do objęcia i pokrycia wkładem pieniężnym przez nowowprowadzonego wspólnika, tj. Spółkę komandytowo-akcyjną. Udziały te zostały pokryte wkładem pieniężnym w wysokości 6X.XXX.XXX,XX zł.

- l. Zmiana kapitału podstawowego Strony została zarejestrowana (...) grudnia 2015 r. postanowieniem Sądu Rejonowego w B(...), VIII Wydział Gospodarczy KRS. Udziały zostały objęte po cenie wyższej od wartości nominalnej, a nadwyżka w wysokości 6X.XXX.XXX,XX zł została przekazana na kapitał zapasowy Strony. Jak wynika z Raportu nr 40/2015, sporządzonego przez Spółkę akcyjną jako emitenta papierów wartościowych, środki przekazywane na podwyższenie kapitału Podatnika miały być wykorzystane do zapłaty za nabyte przedsiębiorstwo. Struktura własności kapitału podstawowego oraz liczba i wartość nominalna udziałów w spółce Strony według sprawozdania z działalności Zarządu za rok 2015 była następująca:
- Spółka komandytowo-akcyjna – 6XX udziałów po 5.XXX,XX zł, co stanowiło 7X% w ogólnej liczbie głosów o wartości nominalnej 3.XXX.XXX,XX zł,
 - Spółka akcyjna – 1XX udziałów po 5.XXX,XX zł, co stanowiło 2X% w ogólnej liczbie głosów o wartości nominalnej 9XX.XXX,XX zł.
- m. W 2015 r. Strona dokonała częściowej spłaty wskazanej pożyczki w wysokości 6X.XXX.XXX,XX zł wraz z odsetkami w wysokości 2X.XXX,XX zł. Na (...) grudnia 2015 r. kwota kapitału pożyczki pozostała do spłaty wyniosła 4X.XXX.XXX,XX zł. Końcowy termin spłaty pożyczki został ustalony na (...) stycznia 2017 r. Całkowita spłata nastąpiła w (...) listopada 2016 r. przez Spółkę akcyjną.
- n. Z rachunku przepływów pieniężnych Podatnika sporządzonego na (...) grudnia 2015 r. wynika, że:

- Spółka uzyskała wpływy pieniężne w wysokości 6X.XXX.XXX,XX zł w związku z podwyższeniem kapitału zakładowego - (udziały objęte przez Spółkę komandytowo-akcyjną w zamian za wkład pieniężny w wysokości 6X.XXX.XXX,XX zł),
- Strona dokonała spłaty kredytów i pożyczek w wysokości 6X.XXX.XXX,XX zł.

Ww. operacje gospodarcze (wniesienie wkładu pieniężnego przez Spółkę komandytowo-akcyjną – uchwała o podwyższeniu kapitału zakładowego z dnia (...) listopada 2015 r. oraz spłata pożyczki wraz z odsetkami przez Podatnika w postaci 3 przelewów zostały zrealizowane (...) listopada 2015 r. Zgodnie z bilansem Spółki komandytowo-akcyjnej sporządzonym na (...) października 2015 r. stan środków pieniężnych wynosił 0,XX zł. Spółka komandytowo-akcyjna nie posiadała środków pieniężnych na wniesienie wkładu pieniężnego w wysokości 6X.XXX.XXX,XX zł, celem objęcia udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym Podatnika. Przeprowadzone (...) listopada 2015 r. transakcje na rachunku bankowym pomiędzy Podatnikiem i Spółką komandytowo-akcyjną (łącznie 8 przelewów), to:

- 1 przelew w kwocie 2X.XXX.XXX,XX zł na rachunek Podatnika z tytułu zbycia przedsiębiorstwa,
- 3 przelewy z tytułu częściowej spłaty pożyczki przez Podatnika (6X.XXX.XXX,XX zł),
- 4 przelewy od Spółki komandytowo-akcyjnej z tytułu wpłaty na pokrycie kapitału (6X.XXX.XXX,XX zł).

- o. Podmioty nie dysponując środkami w wysokości 6X.XXX.XXX,XX zł, aby uprawdopodobnić transakcje płatnicze dokonywały wielokrotnych przelewów. Częściowa spłata pożyczki była możliwa po uzyskaniu przez Podatnika kwoty 2X.XXX.XXX,XX zł od Spółki komandytowo-akcyjnej z tytułu przeniesienia przedsiębiorstwa. Ostatecznie środki przekazane Stronie przez Spółkę komandytowo-akcyjną tytułem zbycia przedsiębiorstwa na podstawie umowy świadczenia w miejsce wykonania, wróciły w tym samym dniu do Spółki komandytowo-akcyjnej tytułem spłaty części pożyczki, a następnie zostały ponownie przelane na rachunek Podatnika, jako wpłata na pokrycie kapitału.
- p. Na mocy postanowienia Sądu Rejonowego w B(...), VIII Wydział Gospodarczy Krajowego Rejestru Sądowego z (...) czerwca 2016 r. doszło do połączenia Spółki akcyjnej z podmiotami od niej zależnymi, tj. Spółką komandytowo-akcyjną oraz jej komplementariuszem (A(...)) (...) Sp. z o.o.) („Spółki Przejmowane”). Połączenie nastąpiło w trybie art. 492 § 1 pkt 1 ustawy z dnia (...) września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1526 ze zm.), tj. przez przeniesienie całego majątku każdej ze Spółek Przejmowanych na Spółkę akcyjną.
- q. W wyniku połączenia Spółka akcyjna przejęła m.in.: udziały w spółce Podatnika o wartości 6X.XXX.XXX,XX zł oraz pożyczkę udzieloną Stronie przez Spółkę komandytowo-akcyjną o wartości 5X.XX.XXX,XX zł. Całkowita spłata kapitału pożyczki na rzecz Spółki akcyjnej (następcy prawnego Spółki komandytowo-akcyjnej) została dokonana przez Podatnika (...) listopada 2016 r. Ponadto w 2016 r. Podatnik przekazał kwotę 1.XXX.XXX,XX zł tytułem spłaty odsetek od pożyczki.

r. Jak wynika z akt sprawy, pomimo zamiaru centralizacji funkcji generalnego wykonawstwa w jednym podmiocie (Podatniku), podjęto decyzję, iż od połowy 2017 r. realizował on usługi generalnego wykonawstwa wyłącznie na rynku krakowskim i warszawskim. W związku z powyższym *w okresie od stycznia do sierpnia 2017 r. doszło do rozwiązania ośmiu umów generalnego wykonawstwa dotyczących inwestycji w Ł.(...), W.(...), K.(...) i P.(...).* Zmiany dokonano, aby sprostać oczekiwaniom podwykonawców „Generalnego Wykonawcy”, którzy wnioskowali o realizację usług bezpośrednio na rzecz Spółki akcyjnej. Podwykonawcą była spółka powiązana z Grupą podatkową Podatnika J(...) Sp. z o.o. Sp.k. realizująca roboty budowlane na podstawie umów zawartych ze Stroną, odpowiednio z (...) listopada 2015 r., z (...) lutego 2016 r. oraz z (...) marca 2017 r. W dokumentacji podatkowej w zakresie zakupu usług budowlanych wskazano, że *J(...) angażuje przede wszystkim kadrę wykwalifikowanych pracowników, posiadających odpowiednie uprawnienia, wiedzę i doświadczenie, niezbędne do wykonywania przedmiotowych usług budowlanych na rzecz A(...).* Wykonawca angażuje dodatkowo wypracowaną bazę profesjonalnych podmiotów zajmujących się wykonywaniem prac budowlanych i adaptacyjnych (podwykonawców), jak również odpowiednie kontakty zaopatrzeniowe z dostawcami sprzętu i narzędzi niezbędnych do wykonywania prac budowlanych. Ponadto, po stronie Wykonawcy wskazać należy odpowiednie urządzenia i sprzęt wykorzystywany do realizacji prac budowlanych, urządzenia konstrukcyjne oraz wszelkie inne przedmioty niezbędne do wykonania, ukończenia i konserwacji prac w zakresie realizacji przedmiotowych Umów. W okresie od stycznia do (...) sierpnia 2017 r. J(...) Sp. z o.o. Sp.k. była podwykonawcą A(...) Sp. z o.o., zaś od (...) września 2017 r. doszło do zawarcia umów cesji, na podstawie których funkcje

zamawiającego przejął A(...) S.A. Mając na uwadze powyższe, centralizacja funkcji generalnego wykonawstwa w jednym podmiocie nie wynikała z oczekiwań podwykonawcy (podmiotu powiązanego) ponieważ szereg inwestycji realizował bezpośrednio na rzecz Spółki akcyjnej.

- s. (...) stycznia 2021 r. Szef KAS wydał decyzję znak (...) uznając, że w odniesieniu do rozliczenia Strony znajduje zastosowanie art. 119a OP oraz określając zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych za 2017 r. w wysokości 6.XXX.XXX,XX zł. Od powyższej decyzji Strona złożyła odwołanie, w którym wniosła o zasięgnięcie przez Szefa KAS opinii Rady na podstawie art. 119h § 2 OP.
- t. Szef KAS stwierdził, że działanie Strony polegające na wykorzystaniu w ramach transakcji nadwyżki wartości aktywów netto ponad cenę nabycia, w sytuacji gdy Strona nie posiadała środków pieniężnych na nabycie przedsiębiorstwa Spółki, nie zostałyby przeprowadzone w innych celach, niż podatkowe. W okolicznościach przedmiotowej sprawy podmiot działający rozsądnie, nieuwzględniający kwestii podatkowych, realizowałby cel reorganizacji usług generalnego wykonawstwa poprzez połączenie Spółki akcyjnej ze Spółką komandytowo-akcyjną. W związku z powyższym Szef KAS ocenił, że w przedmiotowej sprawie przesłanka sztuczności zrealizowana została poprzez nieuzasadnione dzielenie operacji, stosownie do regulacji art. 119c § 2 pkt 1 Ordynacji podatkowej, jak również wykorzystanie elementów wzajemnie się znoszących lub kompensujących (art. 119a § 2 pkt 4 Ordynacji podatkowej).
- u. Szef KAS uznał, że *połączenie Spółki komandytowo-akcyjnej ze Spółką akcyjną byłoby działaniem adekwatnym, zapewniającym realizację*

wszystkich zakładanych celów ekonomicznych, w szczególności reorganizację w obszarze usług generalnego wykonawstwa poprzez usunięcie dublujących się funkcji z grupie kapitałowej. W przypadku tak ustalonej czynności odpowiedniej, Strona nie miałaby uprawnienia do zaliczenia do kosztów podatkowych odpisów amortyzacyjnych od dodatniej wartości firmy. Według Szefa KAS rozliczenie Spółki z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za 2017 r. powinno uwzględniać: przychody w kwocie 4XX.XXX.XXX,XX zł, koszty uzyskania przychodów 3XX.XXX.XXX, 13 zł, dochód 3X.XXX.XXX,XX zł oraz podatek w kwocie 6.XXX.XXX,XX zł. Zestawienie powyższych wartości z wykazanymi w deklaracji podatkowej za 2017 r. wskazuje na korzyść podatkową w wysokości 2.XXX XXX,XX zł.

II. Stan prawny

6. Przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (to jest Dział IIIa Ordynacji podatkowej) dodane zostały 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**”).
7. Wniosek dotyczy zespołu czynności, które podejmowane były przez Podatnika w latach 2015-2016. Z początkiem 2019 roku zmianie uległy przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania¹. Biorąc pod uwagę przepisy przejściowe², niniejsza opinia Rady (dalej: „**Opinia**”) oparta została

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 [tnz. Ordynacji podatkowej – wtrącenie autora], w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, mają zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy,

na przepisach Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym do końca 2017 roku chyba, że z treści Opinii wynika inaczej.

8. 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.

§ 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.

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.

9. 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.*
10. 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.*
11. 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.*
12. 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. Biorąc pod uwagę stan prawny obowiązujący w okresie, w którym Podatnik realizował **zespół czynności** wywierających skutki na przyszłość, Rada uznała, że przed wydaniem opinii należy wezwać Szefa KAS – na podstawie art. 155 § 1 w zw. z art. 119i § 1 OP – do udzielenia na piśmie informacji i wyjaśnień dotyczących niniejszej sprawy w zakresie zweryfikowania możliwości przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w oparciu o inne przepisy prawa podatkowego. W tej sytuacji zapytano, czy Szef KAS brał pod uwagę możliwość zastosowania innych przepisów, a jeśli tak to jakich, czy poddano je analizie i z jakich powodów uznano, że nie znajdują one zastosowania w sprawie Strony.
16. Rada rozważała bowiem, czy w niniejszej sprawie możliwe było zastosowanie art. 199a § 1 i 2 OP w odniesieniu do zespołu czynności, którego przebieg ustalono w toku postępowania podatkowego w przedmiocie określenia zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych za 2017 rok prowadzonego wobec Strony.
17. Zgodnie z powołanym przepisem *organ podatkowy dokonując ustalenia treści czynności prawnej, uwzględnia zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony czynności* (§ 1). Z przepisu tego wynika dyrektywa nakazująca poznanie przez organy podatkowe faktycznej treści czynności prawnej. Jest to

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 14 czerwca 2016 r. (zob. <http://www.dziennikustaw.gov.pl/du/2016/846/1>).

niezbędne dla ustalenia stanu faktycznego istotnego z punktu widzenia wymiaru podatku. Wadliwe zakwalifikowanie umowy powoduje konsekwencje w postaci błędnego ustalenia stanu faktycznego sprawy i ostatecznie nieprawidłowego określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Klasyfikacja danych zdarzeń na gruncie prawa podatkowego wymaga zatem, w pierwszej kolejności, ustalenia skutków zachowania podatnika wynikających z dokonanych czynności.

18. Jakakolwiek klasyfikacja zdarzeń na gruncie prawa podatkowego nie może mieć miejsca, jeżeli wcześniej nie zostanie ustalony status zachowania podatnika na gruncie prawa prywatnego oraz skutków, jakie to zachowanie wywołało. Dlatego na gruncie prawa podatkowego dużą wagę przywiązuje się do wykładni oświadczeń woli, co pozwala na ustalenie skutków, które one wywołują.
19. Co prawda art. 199a OP nie uprawnia organów podatkowych do zignorowania konsekwencji wynikających z ważnych i skutecznych czynności prawnych, które zostały podjęte w celu unikania czy uchylania się od opodatkowania, ale może stanowić instrument do walki z tymi zjawiskami. Artykuł 199a § 1 OP zawiera dyrektywę interpretacyjną wykładni czynności cywilnoprawnych w celu poznania rzeczywistej woli stron i odczytania treści czynności prawnej przez organ w postępowaniu podatkowym. Organ podatkowy przeprowadzając dowód z umowy, nie może poprzestać tylko na odczytaniu jej tekstu, ale powinien zweryfikować deklarowany w umowie zamiar i cel jej zawarcia w kontekście rzeczywistego zamiaru i celu.
20. W kwestiach dotyczących wykładni treści umów (oświadczeń woli stron) o tym, jaki zamiar lub cel przyświecał uczestnikom czynności prawnych można się dowiedzieć badając przebieg i treść czynności poprzedzających

zawarcie umowy, zwłaszcza na etapie rokowań i wstępnych uzgodnień. Oznacza to, że oparcie się jedynie na samych sformułowaniach umowy nie jest wystarczające. Działając na podstawie art. 199a § 1 OP, organ podatkowy może zatem wykazać, że między stronami umowy doszło do dokonania czynności cywilnoprawnej, jednak „innej” niż wynikająca z dosłownego brzmienia oświadczeń woli złożonych przez strony czynności. W konsekwencji również skutki podatkowe oceniane powinny być z perspektywy tej „innej” czynności cywilnoprawnej. Z kolei § 2 art. 199a stanowi, że jeżeli pod pozorem dokonania czynności prawnej dokonano innej czynności prawnej, skutki podatkowe wywodzi się z tej ukrytej czynności prawnej. Powołany przepis nie definiuje pojęcia pozorności czynności prawnej, zatem nieodzowne jest odwołanie się do konstrukcji pozorności uregulowanej w kodeksie cywilnym. Zgodnie z art. 83 § 1 Kodeksu cywilnego, nieważne jest oświadczenie woli złożone drugiej stronie za jej zgodą dla pozoru. O pozorności można więc mówić jeżeli zostaną spełnione łącznie następujące przesłanki:

- po pierwsze, oświadczenie zostało złożone dla pozoru;
- po drugie, oświadczenie złożono drugiej stronie;
- po trzecie, druga strona wyraziła zgodę na dokonanie czynności jedynie dla pozoru.

Pozorność czynności prawnej może oznaczać, że strony nie zamierzają w ogóle wywołać jakichkolwiek skutków prawnych, tworząc jednocześnie okoliczności wskazujące na zawarcie czynności prawnej (symulowanej), ale w takim przypadku czynność prawna pozorna, wyrażająca oświadczenie woli pozorne, nie ukrywa innej czynności prawnej. W tym przypadku mamy więc do czynienia z czynnością prawną symulowaną, ujawnioną przez strony, oraz

czynnością prawną dyssymulowaną, czyli ukrytą, która to czynność w zamierzeniu stron ma wywołać skutki prawne. Pozorność jest wadą oświadczenia woli, polegającą na niezgodności między aktem woli, a jej przejawem na zewnątrz, przy czym strony zgodne są co do tego, aby wspomniane oświadczenie (przejaw na zewnątrz) nie wywołało skutków prawnych. Uzewnętrzniony przejaw woli stron nie może wywoływać skutków prawnych odpowiadających jego treści, ponieważ same strony tego nie chcą. Podkreślić należy, że przepis ten ma zastosowanie do wszelkich przypadków pozorności czynności prawnych. Nie mają zatem znaczenia motywy, którymi kierowały się strony, zawierając pozorne czynności prawne. Organ podatkowy wywodzi skutki z ukrytej czynności prawnej zarówno wtedy, gdy motywem działania stron była chęć ukrycia przed organami podatkowymi rzeczywiście realizowanej czynności, jak również w każdym innym przypadku. Zasada prawdy materialnej nie ogranicza bowiem stosowania art. 199a § 2 OP wyłącznie „przeciwko” podmiotom unikającym opodatkowania. Zatem przepis ten stanowi o standardowym sposobie przeprowadzenia postępowania dowodowego, w którym organ podatkowy dokonuje oceny i to zarówno wtedy gdy jest to związane z czynnością prawną prawa cywilnego, jak i wtedy gdy ma do czynienia z czynnością prawną spoza obszaru prawa cywilnego. Przedmiotem oceny – z punktu widzenia skutków podatkowych – jest zatem zawsze czynność prawna ukryta. Tym samym to czynność prawna ukryta, a nie czynność prawna pozorna, jest elementem stanu faktycznego, który jest następnie subsumowany pod właściwą normę prawną. Jeżeli organ podatkowy uzna, że dowód jest fałszywy, to należy go odrzucić i przeprowadzić dowód zaistnienia zdarzenia faktycznego (prawdziwego), zgodnego z rzeczywistością⁴.

⁴ Zob. komentarze do art. 199a OP (w:) H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2020/el.; podobnie A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2021/el.

21. Skuteczności czynności prawnej na gruncie prawa podatkowego nie można oceniać miarą ważności czy też skuteczności tej czynności na gruncie innych gałęzi prawa, w tym prawa cywilnego. Czynność prawna nawet jeśli jest nieważna, nie jest prawnym „niczym”. Nie można stwierdzić, że jest ona „niedokonana” lub „nieistniejąca”, bowiem spełnienie określonych świadczeń, nawet wtedy, gdy ich podstawę stanowi nieważna czynność prawna, wywołuje przecież doniosłe skutki prawne. Skutki, które można łączyć z pewnym stanem faktycznym, którego istotnym elementem jest sama umowa będąca „przyczyną sprawczą” działania stron oraz ich określone zachowanie, polegające na spełnieniu świadczeń, zgodnie z treścią zawartego porozumienia. Nieważna umowa może wywoływać zarówno skutki prawne, które w ogóle nie zostały objęte treścią oświadczenia woli, jak i te, które strony przewidywały jako konsekwencje prawne swych oświadczeń. Współistniejące zaś z taką umową zdarzenia prawne i faktyczne, przede wszystkim wykonanie określonych czynności, stwarza pewien stan, któremu nie można odmówić skutków w sferze prawa cywilnego. Nie można także odmówić skutków w sferze prawa podatkowego, gdyż umowa pożyczki i jej spłata, jak również odpisy amortyzacyjne jako koszt „podatkowy” wiążą się z czynnościami prawnymi bez względu na ich ważność, a ponadto wiąże się również z czynnościami faktycznymi⁵.
22. Mając na uwadze okoliczności i przedstawiony stan sprawy Rada nabrała wątpliwości, czy zastosowanie przepisów Działu IIIa Ordynacji podatkowej było jedynym możliwym rozwiązaniem w niniejszej sprawie, ponieważ podmioty nie dysponując środkami w wysokości 6X.XXX.XXX,XX zł, aby uprawdopodobnić transakcje płatnicze dokonywały wielokrotnych przelewów. Jeszcze raz przypomnieć należy, że zgodnie ze sporządzonym na

⁵ Szerzej: komentarz do art. 199a OP (w:) L. Etel (red.) Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wolters Kluwer 2017/el.

(...) października 2015 r. bilansem Spółki komandytowo-akcyjnej stan środków pieniężnych wynosił 0,XX zł. Zatem Spółka komandytowo-akcyjna nie posiadała środków pieniężnych na wniesienie wkładu pieniężnego w wysokości 6X.XXX.XXX,XX zł, celem objęcia udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym Podatnika. Fakt posiadania środków miały uprawdopodobnić przeprowadzone (...) listopada 2015 r. transakcje na rachunku bankowym pomiędzy Podatnikiem i Spółką komandytowo-akcyjną (łącznie 8 „zwrotnych” przelewów), dokonanych w odstępie kilku minut. Częściowa spłata pożyczki była więc możliwa po uzyskaniu przez Podatnika kwoty 2X.XXX.XXX,XX zł od Spółki komandytowo-akcyjnej z tytułu przeniesienia przedsiębiorstwa. Ostatecznie środki przekazane Stronie przez Spółkę komandytowo-akcyjną tytułem zbycia przedsiębiorstwa na podstawie umowy świadczenia w miejsce wykonania, wróciły w tym samym dniu do Spółki komandytowo-akcyjnej tytułem spłaty części pożyczki, a następnie zostały ponownie przelane na rachunek Podatnika, jako wpłata na pokrycie kapitału.

23. W odpowiedzi na wezwanie Rady skierowane do Szefa KAS stwierdzono, że zarówno Szef KAS, jak i organy terenowe krajowej administracji skarbowej, wielokrotnie, na różnych etapach postępowania, weryfikowały dopuszczalność zastosowania przepisów prawa materialnego w stosunku do czynności dokonanych przez Podatnika. Ponadto wskazano, że zagadnienie możliwości przeciwdziałania unikaniu opodatkowania z wykorzystaniem innych regulacji prawnych było przedmiotem rozważań zawartych we wniosku Naczelnika M(...) Urzędu Celno-Skarbowego w K(...) z (...) czerwca 2020 r. o przejęcie przez Szefa KAS kontroli celno-skarbowej prowadzonej wobec Podatnika w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych za 2017 r. W ocenie Naczelnika *działania podjęte przez spółki w Grupie A(...) doprowadziły do uzyskania nienależnej korzyści podatkowej*

w wyniku wykreowania kosztów uzyskania przychodów w postaci odpisów amortyzacyjnych od wartości firmy, które obniżyły postawę opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych A(...) sp. z o.o.

24. Badając przesłanki przejęcia kontroli, Szef KAS stwierdził, że akceptuje pogląd organu skarbowego i w konsekwencji wydał postanowienie o przejęciu kontroli celno-skarbowej, a także o wszczęciu postępowania podatkowego na podstawie art. 119g § 1 OP. Prowadząc postępowanie mające na celu wydanie decyzji w oparciu o art. 119a OP, Szef KAS jeszcze raz zweryfikował, czy w odniesieniu do stanu faktycznego istnieje możliwość zastosowania przepisów materialnego prawa podatkowego. Stąd też wydana decyzja zawiera uzasadnienie faktyczne i prawne w odniesieniu do wszystkich przesłanek klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania. W uzasadnieniu decyzji z dnia (...) stycznia 2021 r. organ powołał się na następujące ustalenia:
- Podatnik oraz Spółka komandytowo-akcyjna pełniły rolę generalnego wykonawcy *de facto* zamiennie;
 - w ramach funkcji generalnego wykonawcy korzystano zasadniczo z aktywów podwykonawców;
 - Podatnik nie posiadał środków pieniężnych na nabycie innego podmiotu;
 - Spółka komandytowo-akcyjna w rachunku zysków i strat za kolejny okres sprawozdawczy (od (...).12.2013 r. do (...).10.2015 r.) wykazała zysk netto w wysokości 1XX.XXX.XXX,XX zł;
 - za finansowanie działalności Grupy A(...) odpowiedzialna była Spółka akcyjna

- działalność A(...) S.A. (...) 90S.K.A. (podmiot świadczący usługi generalnego wykonawcy w 2013 r.), która jako spółka celowa analogicznie do Spółki komandytowo-akcyjnej wygenerowała nadwyżki finansowe zakończyła swoją działalność poprzez przejęcie jej przez Spółkę akcyjną.
25. Biorąc pod uwagę poczynione ustalenia Szef KAS uznał, że działaniem adekwatnym, zapewniającym realizację wszystkich zakładanych celów ekonomicznych, w szczególności reorganizację w obszarze usług generalnego wykonawstwa poprzez usunięcie dublujących się funkcji w grupie kapitałowej byłoby połączenie Spółki komandytowo-akcyjnej ze Spółką akcyjną.
26. Organy podatkowe rozważały również kwestię zaliczania w ciężar kosztów działalności odpisów amortyzacyjnych i ustalenia wartości firmy na gruncie przepisów updop. Zgodnie z art. 16g ust. 2 tej ustawy dla celów podatkowych pojęcie wartości firmy oznacza dodatnią różnicę między ceną nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, ustaloną zgodnie z ust. 3 i 5, albo nominalną wartością wydanych udziałów (akcji) w zamian za wkład niepieniężny a wartością rynkową składników majątkowych wchodzących w skład kupionego, przyjętego do odpłatnego korzystania albo wniesionego do spółki przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, odpowiednio z dnia kupna, przyjęcia do odpłatnego korzystania albo wniesienia do spółki. Jednocześnie art. 16b ust. 2 pkt 2 updop stanowi, że amortyzacji podlega, niezależnie od przewidywanego okresu używania, wartość firmy, jeżeli wartość ta powstała w wyniku nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze:

1/ kupna,

2/ przyjęcia do odpłatnego korzystania, a odpisów amortyzacyjnych, zgodnie z przepisami rozdziału 4a, dokonuje korzystający,

3/ wniesienia do spółki na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji.

Natomiast zgodnie z art. 16c pkt 4 updop amortyzacji nie podlega wartość firmy, jeżeli wartość ta powstała w inny sposób niż wyżej określony.

27. W rozpatrywanej sprawie wartość firmy powstała w wyniku nabycia przedsiębiorstwa w drodze *datio in solutum*, a jak wynika z interpretacji podatkowych (interpretacja (...), (...)) oraz orzeczeń sądowych, tego typu transakcja ma identyczny skutek jak przeniesienie przedsiębiorstwa w drodze umowy sprzedaży (*„przez kupno należy rozumieć każdą odpłatną transakcję prowadzącą do przeniesienia własności przedsiębiorstwa nawet, jeżeli nie przybiera ona formy umowy sprzedaży w rozumieniu art. 535 ustawy Kodeks cywilny. Tak dzieje się bowiem w przypadku przeniesienia własności przedsiębiorstwa (jego nabycia przez podatnika) na podstawie umowy datio in solutum, o której mowa w art. 453 Kodeksu cywilnego”* (tak wyrok WSA w Warszawie z 20 czerwca 2017 r. sygn. akt III SA/Wa 1594/16). W niniejszej sprawie cena nabycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa została ustalona na poziomie wyższym niż wartość rynkowa składników majątkowych wchodzących w skład zorganizowanej części przedsiębiorstwa, a ponadto wartość firmy powstała w wyniku nabycia, o którym mowa w art. 16b ust. 2 pkt 2 updop. W konsekwencji, w świetle obowiązujących w rozpatrywanym okresie przepisów updop, Strona była uprawniona do amortyzacji dla celów podatkowych powstałej nadwyżki (wartości firmy) i obciążenia nimi kosztów uzyskania przychodów w okresie dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Okres ten nie powinien być jednak krótszy niż 60 miesięcy (art. 16m ust. 1 pkt 4 ustawy).

28. Z powyższego wynika, że organy podatkowe prawidłowo oceniły, że działanie Strony było formalnie zgodne z regulacjami updop (art. 15 ust. 1, art. 16b ust. 2 pkt 2 lit. a), a wobec tego nie było możliwe wykorzystanie przepisów prawa materialnego do zakwestionowania korzyści podatkowej powstałej po stronie Spółki na gruncie tych przepisów. Jednakże Szef KAS uznał, że działanie Strony zostało przeprowadzone w sposób sztuczny, przede wszystkim w celu uzyskania korzyści podatkowej sprzecznej w okolicznościach sprawy z celem i przedmiotem przepisu ustawy podatkowej, natomiast brak było możliwości zastosowania innej regulacji, która mogłaby przeciwdziałać unikaniu opodatkowania. W konsekwencji, w toku postępowania podatkowego nie zidentyfikowano przesłanki negatywnej dla zastosowania art. 119a, o której mowa w art. 119b § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej. Działanie Strony, które skutkowało uzyskaniem korzyści podatkowej nie mieściło się bowiem w hipotezie żadnej z dostępnych regulacji prawa podatkowego, które umożliwiałyby przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania (w stanie prawnym obowiązującym w 2017 r.).
29. Podsumowując odpowiedź na wezwanie Rady Szef KAS stwierdził, że zarówno on, jak i Naczelnik M.(...) Urzędu Celno-Skarbowego badali możliwość przeciwdziałania unikaniu opodatkowania przez Podatnika z wykorzystaniem innych niż klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania przepisów prawa podatkowego. Jednakże z przyczyn szczegółowo opisanych w decyzji pierwszoinstancyjnej, a w szczególności z uwagi na fakt, że działanie Podatnika pozostawało w zgodzie z literalnym brzmieniem przepisów updop, Szef KAS uznał, że nie było możliwe wydanie w niniejszej sprawie decyzji z zastosowaniem innych niż art. 119a Ordynacji podatkowej przepisów prawa podatkowego i – w jego ocenie – pogląd ten pozostaje aktualny również na etapie postępowania w drugiej instancji.

30. Pogląd ten Rada podziela. Art. 199a § 1 i 2 Ordynacji podatkowej nie powinien być bowiem traktowany jako substytut klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.
31. W przeszłości ustawodawca podejmował różne próby wprowadzenia do systemu prawa podatkowego ogólnej klauzuli umożliwiającej organom podatkowym podejmowanie działań przeciwdziałających unikaniu opodatkowania. Pierwsza pojawiła się wraz z dokonaną 1 stycznia 2003 r. nowelizacją Ordynacji podatkowej, poprzez dodanie do tego aktu prawnego art. 24a oraz 24b. Szczególne znaczenie miał przepis art. 24b § 1 Ordynacji podatkowej przyznający organom podatkowym uprawnienie pominięcia skutków podatkowych ważnych na gruncie prawa cywilnego czynności prawnych, gdy celem tych czynności było osiągnięcie określonych skutków podatkowych. W takim przypadku to na organach podatkowych ciążył obowiązek udowodnienia, że z dokonania tych czynności nie można było oczekiwać innych istotnych korzyści niż wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku. Unormowanie art. 24b § 1 uzupełnione zostało regulacją § 2, w świetle której, jeżeli strony, dokonując czynności prawnej, o której była mowa w § 1, osiągnęły zamierzony rezultat gospodarczy, dla którego odpowiednia jest inna czynność prawna lub czynności prawne, skutki podatkowe wywodzi się z tej innej czynności prawnej lub czynności prawnych.
32. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 11 maja 2004 r. derogował ten przepis, uznając, że jest on niezgodny z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji RP, zarzucając tej regulacji m.in. naruszenie konstytucyjnych standardów przyzwoitej legislacji (sygn. akt K 4/03, Dz. U. z 2004 r. Nr 122, poz. 1288).

33. W konsekwencji zasadna wydaje się teza, że poza zakresem prawnych możliwości organów podatkowych pozostaje ocena czynności prawnych oraz wywodzenie – wbrew ich treści – negatywnych dla podatnika skutków podatkowych, jeżeli uprawnienie takie nie wynika wprost z przepisu podatkowego. Za zbieżny z tą tezą uznać można pogląd wyrażony w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 16 grudnia 2005 r., w świetle którego "Organy podatkowe nie mają na gruncie prawa podatkowego podstaw do kwestionowania umów skutecznie zawartych, nawet jeśli ich celem jest zmniejszenie ciężaru podatkowego. Dążenie do płacenia jak najniższych podatków nie jest prawnie zakazane; jest niejako naturalnym prawem każdego podatnika. Do organów podatkowych, a następnie sądu administracyjnego należy ocena, na ile skutecznie (zgodnie z prawem) te dążenia są przez konkretny podmiot realizowane" (sygn. akt II FSK 82/05).
34. Dopiero 15 lipca 2016 r. do Ordynacji podatkowej dodany został Dział IIIa pt. „Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania”, wprowadzający do polskiego porządku prawnego klauzulę generalną przeciwko unikaniu opodatkowania, jak też szczególną procedurę związaną z jej stosowaniem. Do czasu wprowadzenia tej regulacji brakowało w systemie polskiego prawa podatkowego unormowań pozwalających na pominięcie lub modyfikację skutków podatkowych działań podatników, noszących znamiona unikania opodatkowania, która to operacja zarazem nie miała charakteru czynności pozornej (art. 199a § 2 OP), albo nie można było jej nadać innej treści, „przedefiniować” zgodnie z treścią art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej.
35. Skoro zatem organ nie podważa skuteczności dokonanych czynności ani też nie wskazał na inną ich treść lub istnienie czynności ukrytej, art. 199a § 1 i 2 nie mogły mieć w niniejszej sprawie zastosowania.

36. W tej sytuacji, odpowiadając na Wniosek Szefa KAS, Rada uznała, że opisany w części I. niniejszej Opinii zespół czynności spełnia ustawowe kryteria unikania opodatkowania. Jednocześnie, w przedstawionym stanie faktycznym, zdaniem Rady, nie występują przesłanki uniemożliwiające zastosowanie w sprawie art. 119a Ordynacji podatkowej.
37. Przedmiotem Opinii jest zespół czynności, tj.:
- a. zawarcie XX października 2015 r. umowy pożyczki pomiędzy Podatnikiem a Spółką komandytowo-akcyjną
 - b. zawarcie tego samego dnia pomiędzy tymi samymi podmiotami umowy o świadczenie w miejsce wykonania
 - c. połączenie Podatnika i Spółki akcyjnej, co nastąpiło XX czerwca 2016 r.
38. Wskazany zespół czynności, zgodnie z art. 119f Ordynacji podatkowej, należy uznać za czynność, której skutki należy ocenić w kontekście klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania.
39. W rozpatrywanej sprawie Podatnik dokonał szeregu, opisanych powyżej, powiązanych ze sobą czynności, których efektem było sztuczne wykreowanie dodatniej wartości firmy.
40. O wzajemnym powiązaniu tych czynności świadczy również fakt, że ich podjęcie oraz ich chronologia doprowadziły do skorzystania przez Podatnika z możliwości ujmowania w kosztach odpisów amortyzacyjnych od dodatniej wartości firmy.

41. Okoliczności te wskazują, że czynności, które opisano w części I. niniejszej Opinii, powinny – w świetle art. 119f Ordynacji podatkowej – podlegać łącznej ocenie pod kątem zasadności zastosowania art. 119a OP.
42. Analiza definicji legalnej unikania opodatkowania uregulowanej w art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej, prowadzi do wniosku, że dla uznania, że w danej sprawie mamy do czynienia z unikaniem opodatkowania konieczne jest łączne spełnienie następujących przesłanek:
- a. osiągnięcie korzyści podatkowej;
 - b. działanie przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej;
 - c. sztuczność sposobu działania;
 - d. sprzeczność osiągniętej korzyści podatkowej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.
43. Odnosząc się do **przesłanki korzyści podatkowej** zauważyć należy, że zgodnie z art. 119e OP korzyścią podatkową jest m.in. obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego.
44. Na obecnym etapie analizy za wystarczające należy uznać wskazanie, że korzyść podatkowa w analizowanej sprawie związana jest z zaliczeniem do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od dodatniej wartości firmy. W konsekwencji osiągnięto korzyść podatkową – doszło bowiem do obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego Spółki.
45. Przechodząc do analizy **przesłanki działania przede wszystkim 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 dla uznania, że mamy do czynienia z działaniem przede wszystkim w celu uzyskania korzyści podatkowej kluczowe jest dokonanie oceny sposobu działania i pobudek, które kierowały podatnikiem przy wyborze drogi działania.

46. Zgodnie natomiast 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.
47. 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, choć oczywiście każda z tych przesłanek powinna być analizowana odrębnie. 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.
48. 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 określane 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.

49. 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 efektem takiego porównania będzie stwierdzenie, że wskazywane przez podatnika pozapodatkowe cele dokonania czynności są mało istotne w porównaniu z osiągniętą korzyścią podatkową, możliwe jest uznanie, że przesłanka działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej została spełniona⁶. Podobnie, można będzie uznać, że przesłanka działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej jest spełniona wówczas, gdy wynikiem dokonanej analizy będzie stwierdzenie, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem działania podatnika.

50. Oba wskazane powyżej przypadki będą uprawniały Szefa KAS do zastosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania. Odmienne jednak będą konsekwencje dla podatnika.
51. W sytuacji, w której cele inne niż podatkowe będą nieistotne (ale wystąpią w danej sprawie) Szef KAS zobowiązany jest do ustalenia czynności

⁶ Taki sposób odczytywania art. 119d Ordynacji podatkowej potwierdza również orzecznictwo sądowe – zob. przykładowo wyrok WSA w Warszawie, sygn. akt III SA/Wa 2354/17.

odpowiedniej i określenia skutków podatkowych na podstawie takiej czynności.

52. Jeżeli jednak chęć osiągnięcia korzyści podatkowej była jedynym celem działania podatnika, wówczas Szef KAS przyjmuje skutki podatkowe na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności tych w ogóle nie dokonano.
53. Oznacza to, że zakładane (i wskazywane w toku postępowania) 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. Odnosząc powyższe do wniosków płynących z analizy materiału dowodowego, zgromadzonego w ramach rozpatrywanej sprawy, zauważyć należy, że Podatnik przedstawiał przesłanki, które w jego opinii wskazują na uzasadnienie biznesowe podejmowanych przez niego czynności. Strona prowadzi działalność w branży deweloperskiej.
55. Spółka wskazała, że dokonanie kwestionowanych przez Szefa KAS transakcji wynikało z rekomendacji firmy audytorskiej G(...) przedstawionej w raporcie dotyczącym planowanej reorganizacji Grupy A(...) w obszarze usług generalnego wykonawstwa, sporządzonym (...) lipca 2015 r. W raporcie tym zarekomendowano centralizację funkcji generalnego wykonawstwa w jednej (zamiast jak dotychczas dwóch) spółek z Grupy.
56. Rekomendacja ta została uzasadniona względami biznesowymi, w tym m.in. uproszczeniem struktury Grupy A(...), wzrostem efektywności czy też

optymalizacją procesów zarządczych, a także możliwością uzyskania przez taki podmiot silniejszej pozycji negocjacyjnej z dostawcami.

57. Warto odnotować, że wskazywane przez Stronę cele ekonomiczne i gospodarcze dokonania czynności, możliwe byłyby również do osiągnięcia np. w ramach czynności odpowiedniej – tj. bezpośredniego zawarcia umowy połączenia Spółki komandytowo-akcyjnej ze Spółką akcyjną.
58. Materiał dowodowy sprawy nie wskazuje na istnienie związku pomiędzy zawarciem umowy pożyczki oraz przeniesieniem przedsiębiorstwa Spółki komandytowo-akcyjnej a możliwością pełnienia funkcji generalnego wykonawcy przez Podatnika.
59. Uznać zatem należy, że osiągnięcie zakładanych celów reorganizacji Grupy A(...) nastąpiłoby poprzez połączenie Spółki komandytowo-akcyjnej ze Spółką akcyjną.
60. W konsekwencji powyższych ustaleń, zdaniem Rady, zastosowany przez Podatnika zespół czynności miał przede wszystkim na celu osiągnięcie korzyści podatkowej. Wskazywane przez Podatnika cele ekonomiczne i gospodarcze należy uznać za mało istotne z perspektywy osiągniętej przez Podatnika korzyści podatkowej.
61. Ponadto, przeznaczenie nadwyżki finansowej Spółki komandytowo-akcyjnej na pożyczkę, a następnie spłata tej pożyczki przez Spółkę w wyniku podwyższenia jej kapitału znacząco ograniczyła możliwość transferu kwoty zysku Spółki komandytowo-akcyjnej, a ponadto dokonano jej wbrew deklarowanej przez Prezesa Zarządu praktyce Grupy A(...), którą było łączenie podmiotów kończących działalność ze Spółką akcyjną.

62. Przystępując do analizy spełnienia **przesłanki sztuczności 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.
63. W niniejszej sprawie mamy do czynienia z wystąpieniem elementów wzajemnie się znoszących lub kompensujących (art. 119c § 2 pkt 4 OP) oraz nieuzasadnione dzielenie operacji (art. 119c § 2 pkt 1 OP).
64. Z przekazanych przez Podatnika informacji wynika, że w Grupie A(...) przyjęty został sposób restrukturyzacji polegający na łączeniu podmiotów kończących działalność ze Spółką akcyjną (spółką matką). Gdyby w niniejszej sprawie podjęto taką decyzję, tj. doszło do połączenia Spółki komandytowo-akcyjnej) oraz Spółki akcyjnej osiągnięto by założone cele reorganizacji, a także umożliwiłoby Spółce akcyjnej bezpośrednie wykorzystanie nadwyżki finansowej wygenerowanej przez Spółkę komandytowo-akcyjną.
65. Co więcej, w niniejszej sprawie doszło do nabycia przedsiębiorstwa spółki o wyższej wartości rynkowej przez podmiot, który nie posiadał środków na finansowanie tego nabycia.
66. Bezpośrednim skutkiem transakcji pożyczki oraz przeniesienia przedsiębiorstwa Spółki komandytowo-akcyjnej na Podatnika nie była reorganizacja usług generalnego wykonawstwa, co, jak twierdzi Strona, było celem nadrzędnym działania. Pożyczka i przeniesienie przedsiębiorstwa wydają się z tej perspektywy zbędne.

67. Wprowadzenie tych dwóch transakcji do dokonanej reorganizacji wewnątrz Grupy A(...) nie doprowadziło do istotnej poprawy wskaźników zadłużenia wewnątrz grupy. Spółka nie zastosowała potrącenia wierzytelności celem obniżenia jej zadłużenia z tytułu emisji obligacji. Ponadto, działalność Spółki jako generalnego wykonawcy nie była zależna od przejęcia aktywów Spółki komandytowo-akcyjnej.
68. Nie można pominąć także faktu, że zgodnie ze sporządzonym na (...) października 2015 r. bilansem, stan środków finansowych Spółki komandytowo-akcyjnej wynosił 0,XX zł. Spółka ta nie posiadała zatem środków finansowych na wniesienie wkładu pieniężnego celem objęcia udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym Podatnika.
69. Z opisanego powyżej stanu faktycznego wynika, że częściowa spłata pożyczki była możliwa po uzyskaniu przez Podatnika kwoty 2X.XXX.XXX,- zł od Spółki komandytowo-akcyjnej z tytułu przeniesienia przedsiębiorstwa. Ostatecznie środki przekazane Stronie przez Spółkę komandytowo-akcyjną tytułem zbycia przedsiębiorstwa na podstawie umowy świadczenia w miejsce wykonania, wróciły w tym samym dniu do Spółki komandytowo-akcyjnej tytułem spłaty części pożyczki, a następnie zostały ponownie przebrane na rachunek Podatnika, jako wpłata na pokrycie kapitału.
70. Mamy tu zatem do czynienia z istnieniem elementów wzajemnie się znośzących lub kompensujących (art. 119a § 2 pkt 4 Ordynacji podatkowej).
71. W niniejszej sprawie mamy do czynienia również z nieuzasadnionym dzieleniem operacji (art. 119a § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej), gdyż wprowadzenie transakcji pożyczki i przeniesienia przedsiębiorstwa nie służyło podstawowemu celowi reorganizacji Grupy A(...), tj. centralizacji

funkcji generalnego wykonawstwa w jednej (zamiast jak dotychczas dwóch) spółce z Grupy.

72. W konsekwencji powyższych ustaleń, zdaniem Rady, sposób działania Podatnika był sztuczny.
73. Przechodząc do analizy **przesłanki sprzeczności z celem i przedmiotem przepisu ustawy podatkowej** wskazać można, że przesłanka dokonania czynności sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu podatkowego, w sposób w jaki została zapisana w OP tworzy pewien problem interpretacyjny, który mógłby (przy przyjęciu określonego sposobu rozumowania) prowadzić do uznania, że przesłanka ta nigdy nie będzie spełniona.
74. Podatnik, stosując przepis ustawy podatkowej, przy dosłownym rozumieniu art. 119a § 1 OP, powinien – aby uniknąć zarzutu niedozwolonego unikania opodatkowania – mieć na uwadze zawsze wykładnię celowościową przepisu. Problem polega na tym, że taka konfrontacja wykładni powinna być raczej przedmiotem sporu interpretacyjnego, który ewentualnie może się przekształcić w postępowanie wymiarowe, ale nie w postępowanie „klauzulowe”, albowiem spór interpretacyjny stanowi zwykły skutek stosowania przepisów przez dwa różne podmioty.
75. Kolejny problem, jaki zauważa Rada związany jest z koniecznością wykazania, że czynność jest dokonywana w sprzeczności z przedmiotem przepisu (na gruncie obowiązującego w 2017 roku art. 119a OP § 1 OP występowała koniunkcja „przedmiotem i celem”). Możliwe jest takie rozumienie „przedmiotu” przepisu, które utożsamiać go będzie w istocie z treścią, czy też zasadniczą częścią treści przepisu. Podatnik dopasowując przepis do zaistniałego stanu faktycznego i następnie go stosując – logicznie

rzecz biorąc – nie będzie, co do zasady, działał w sprzeczności z „przedmiotem” przepisu, który zastosował. Gdyby jednak uznać, że możliwe są działania niezgodne z przedmiotem przepisu, który podatnik dopasował do zaistniałego stanu faktycznego (np. ze względu na zastosowanie wykładni rażąco odbiegającej od stosowanych standardów interpretacyjnych), takie działania powinny także podlegać ocenie w postępowaniu wymiarowym, a nie klauzulowym.

76. Zakładając racjonalność ustawodawcy, należy zatem poszukiwać innego znaczenia działania w sprzeczności z „przedmiotem i celem przepisu”. W pierwszej kolejności należy zauważyć, że owa sprzeczność z „przedmiotem i celem” jest spreczna „w danych okolicznościach”. Tym samym można przyjąć, że owa sprzeczność jest warunkowana występowaniem określonych okoliczności, do których należy zaliczyć, biorąc pod uwagę całą treść art. 119a § 1 OP oraz cel, dla którego przepis ten został ustanowiony: sztuczność działania oraz działanie przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej.
77. Takie rozumienie art. 119a § 1 OP, pozwala przyjąć, że przesłanka sprzeczności z przedmiotem i celem jest przesłanką w pewnym stopniu „samospelniającą się” w przypadku gdy zostanie wykazane sztuczne działanie dokonane przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej⁷. Nie oznacza to jednak, że przesłanki te należy utożsamiać lub uznać za powiązane.

⁷ „Zdaniem Sądu więc kluczowe znaczenie ma wykazanie przez Szefa KAS wydającego odmowę wydania opinii zabezpieczającej, że sposób działania podatnika nie zostałby zastosowany przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami a zasadniczym celem sztucznego działania podatnika było osiągnięcie korzyści podatkowej przez co jest ona spreczna z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej” – tak uzasadnienie Wyroku WSA w Warszawie z dnia 8 czerwca 2018 r., sygn. akt III SA/Wa 2354/17.

78. OP nie zawiera definicji „sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej”. Należy przy tym zauważyć, iż jest to jedyna ze wszystkich przesłanek stosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, której ustawodawca nie nadał znaczenia za pomocą definicji legalnej. Nie budzi przy tym wątpliwości, że spełnienie tej przesłanki badać należy na gruncie danego przepisu ustawy podatkowej, którego zastosowanie miało – w intencji podatnika – doprowadzić do osiągnięcia korzyści podatkowej⁸. Przyjąć także należy, że mówiąc o sprzeczności ustawodawca nie miał na myśli sprzeczności z przedmiotem i celem ustawy podatkowej nie chodzi zatem o sprzeczność z celem fiskalnym⁹. Brak jest jednak rozstrzygnięcia na czym ma polegać sprzeczność zamierzonej korzyści podatkowej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej, co wymagałoby wskazania powodu, dla którego osiągnięcie przez podatnika korzyści podatkowej jest w danych okolicznościach nieakceptowalne pomimo, iż korzyść ta jest wynikiem zastosowania obowiązujących przepisów prawa podatkowego.
79. W poprzednich opiniach Rada wskazała, że przesłanka sprzeczności z przedmiotem i celem ustawy podatkowej jest przesłanką w pewnym stopniu „samospelniającą się” w przypadku, gdy zostanie wykazane sztuczne działanie dokonane przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej¹⁰.

⁸ 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.

⁹ 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.

¹⁰ Zob. przypis nr 5.

80. Rada – co do zasady – podziela ten pogląd. Podstawą kwestionowania na gruncie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania wynikającej z danego stanu faktycznego korzyści podatkowej jest to, w jaki sposób podatnik doprowadził do zrealizowania określonego stanu faktycznego. Brak sztuczności działania oznacza bowiem, że trudno zrealizowaną w taki sposób korzyść podatkową kwestionować.
81. Skoro zatem sztuczność i działanie w celu osiągnięcia korzyści warunkuje uznanie działania sprzecznego z przedmiotem i celem przepisu należy przyjąć, że działanie sprzeczne z „przedmiotem i celem” nie dotyczy przepisu, który podatnik zastosował, ale który powinien był zastosować, gdyby nie działał w sposób sztuczny i nie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. Zatem warunkiem jest tu wskazanie przepisu adekwatnego (referencyjnego).
82. 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).
83. Zgodnie z takim podejściem oraz uwzględniając fakt, że czynnością odpowiednią byłoby bezpośrednie zaliczanie w ciężar kosztów działalności dodatknej wartości firmy przez Podatnika, w rozpatrywanej sprawie sprzeczność ta dotyczyłaby art. 15 ust. 1 oraz art. 16b ust. 2 pkt 2 updop.
84. Podatnik nie byłby bowiem uprawniony do ujęcia w kosztach uzyskania przychodów udziału w odpisach amortyzacyjnych od dodatknej wartości firmy.

85. Alternatywny sposób odczytywania normy art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej w części dotyczącej sprzeczności w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu (który to sposób interpretacji w badanej sprawie nie będzie prowadzić do odmiennych rezultatów niż sposób dotychczas zastosowany) odnosi normatywną przesłankę sprzeczności z przedmiotem i celem przepisu do przepisu, który został zastosowany przez podatnika. Taki sposób interpretacji art. 119a § 1 OP wskazuje, że przepis ten nakazuje ustalenie powstania po stronie podatnika korzyści podatkowej, która jest sprzeczna w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu. W sytuacji, gdy dojdzie do takich ustaleń, konieczne jest określenie skutków podatkowych na podstawie czynności odpowiedniej (tzn. na podstawie przepisów, które powinny były 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).
86. Rozszerzając rozważania z zastosowaniem tego sposobu interpretacji art. 119a § 1 OP w odniesieniu do analizowanego stanu faktycznego zauważyć należy, że Podatnik zaliczał do kosztów uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne od dodatniej wartości firmy.
87. W kontekście analizowanej sprawy oraz podjętego przez Podatnika zespołu czynności zauważyć należy, że sprzeczne z celem ustawy jest takie ukształtowanie zespołu czynności, który doprowadza do tego, że podmiot wykorzystuje w sposób instrumentalny transakcje nabycia przedsiębiorstwa i ujawnienia dodatniej wartości firmy.
88. W konsekwencji, z uwagi na fakt, że czynnością odpowiednią byłoby bezpośrednie połączenie Spółki komandytowo-akcyjnej i Spółki akcyjnej, w rozpatrywanej sprawie konsekwencje podatkowe powinny zostać określone

z uwzględnieniem art. 15 ust. 1 i art. 16b ust. 1 pkt 2 updop, tj. z pominięciem ujęcia w kosztach uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych dodatkowo wartości firmy.

89. Przyjąć zatem należy, że momentem osiągnięcia tej korzyści byłby natomiast najwcześniej koniec roku podatkowego, tj. 31 grudnia 2017 roku, wtedy bowiem zakończył się dla Podatnika rok podatkowy (obrotowy).
90. W opinii Rady w sprawie nie występują przesłanki uniemożliwiające zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej, o których mowa w art. 119b tej ustawy.
91. Niezależnie od oceny dotyczącej zasadności zastosowania art. 119a OP koniecznym jest, w ocenie Rady, odniesienie się do możliwości zastosowania tego przepisu do przedstawionego we wniosku Szefa KAS stanu faktycznego.
92. Rada jest świadoma wątpliwości, jakie może budzić problematyka intertemporalnych zagadnień związanych ze stosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w stosunku do czynności podjętych przed wejściem w życie przepisów Ustawy zmieniającej. Okoliczność ta ma istotne znaczenie na tle rozpatrywanej sprawy, gdyż dotyczy odpisów amortyzacyjnych, dokonywanych wprawdzie w roku 2017, ale od dodatkowej wartości firmy powstałej na skutek transakcji mającej miejsce w roku 2015.
93. Czynności, które doprowadziły do powstania po stronie Podatnika uprawnienia do ujmowania odpisów amortyzacyjnych od dodatkowej wartości firmy w kosztach uzyskania przychodów miały więc miejsce przed wejściem w życie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania.

94. Ponieważ jednak niniejsza Opinia odnosi się do zobowiązania podatkowego za rok 2017 i korzyści powstałej w tym właśnie roku, *prima facie* możliwe wydaje się zastosowanie przepisów klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania do oceny działań Podatnika.
95. Zgodnie bowiem z art. 7 Ustawy zmieniającej, 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 14 czerwca 2016 r.
96. Brzmienie powołanego przepisu nie stwarza problemów interpretacyjnych. Przepisy art. 119a i 119f OP mają zastosowanie do korzyści podatkowych uzyskanych po 15 lipca 2016 roku¹¹.
97. Rada wskazuje, że choć nie budzi wątpliwości, że na podstawie reguły międzyczasowej klauzula może zostać zastosowana do stanów faktycznych, w których zarówno korzyść podatkowa, jak i czynność abuzywna (czynności) zostały dokonane po dniu wejścia w życie nowelizacji, o tyle powstaje pytanie, czy możliwym jest przyjęcie, że klauzula może być każdorazowo stosowana także do korzyści podatkowych powstałych po nowelizacji, jednak w związku z czynnościami mającymi miejsce przed 15 lipca 2016 r.
98. Brzmienie przepisu art. 7 Ustawy nowelizującej może prowadzić do powstania stanu niepewności co do stosowania klauzuli w aspekcie

¹¹ 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).

intertemporalnym w świetle standardów konstytucyjnych. Wątpliwości te dostrzeżono również w piśmiennictwie¹². Ponadto, jak wskazuje się w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego „zasada ochrony zaufania do państwa i do prawa, określana także jako zasada lojalności państwa wobec obywatela, wyraża się w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane zgodnie z obowiązującym prawem będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny. Przyjmowane przez ustawodawcę nowe unormowania nie mogą zaskakiwać ich adresatów, którzy powinni mieć czas na dostosowanie się do zmienionych regulacji i spokojne podjęcie decyzji co do dalszego postępowania”¹³. I podobnie (...) państwo powinno być lojalne wobec adresatów norm, które stanowi” zaś (...) „w demokratycznym państwie prawnym stanowienie i stosowanie prawa nie może być pułapką dla obywateli”¹⁴. Także we wcześniejszych orzeczeniach TK odnosił się do zasad stanowienia prawa podatkowego podkreślając, że nie można im nadawać mocy wstecznej, o ile pogarszają one sytuację podatnika¹⁵, a ponadto przepisy dotyczące podatków płaconych w rocznej perspektywie czasowej wymagają nie tylko respektowania zasady niedziałania prawa wstecz, lecz także mają być tworzone przy zachowaniu stosownego *vacatio*

¹² Por. H. Filipczyk, *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 9; K. Turzyński, M. Kolibski, *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych – polemika*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 12, s. 21 i nast., M. Kondej, *Problematyka intertemporalna stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, Przegląd Podatkowy 2017, nr 7, s. 26 i nast.

¹³ Wyrok TK z 7 lutego 2001 r., K 27/00, OTK z. 2/2001, poz. 29.

¹⁴ Wyrok TK z 20 stycznia 2009 r., P 40/07, OTK-A z. 1/2009, poz. 4.

¹⁵ Wyrok TK z 29 marca 1994 r., K/13/93, OTK z. 1994, poz. 6.

legis w roku poprzedzającym rok podatkowy¹⁶. Znoszenie lub ograniczanie praw podmiotowych przysługujących jednostce nie może być arbitralne; ochrony wymagają także tzw. interesy w toku¹⁷. Prawo podatkowe musi bowiem zapewniać podatnikom pełną przejrzystość w zakresie tego, jakie normy podatkowe będą ich wiązały w trakcie danego roku podatkowego, tak aby mogli oni swobodnie zaplanować swoje działania i nie byli w trakcie ich realizacji zaskakiwani zmianami przepisów¹⁸.

W literaturze podkreśla się, że przy załatwianiu sprawy podatkowej niezbędne jest zidentyfikowanie regulacji prawnej, która znajduje zastosowanie w ustalonym stanie faktycznym, co jest niezbędnym warunkiem jej prawidłowej subsumcji. W pierwszej kolejności należy ustalić moment wejścia w życie ustawy podatkowej, bowiem akt ten znajduje zastosowanie tylko do zdarzeń, które nastąpiły po tym momencie. W drugiej kolejności ustalenia wymaga to, czy moment, w którym ustawa podatkowa rozpoczyna obowiązywanie, został określony przez ustawodawcę w sposób czyniący zadość zasadom wejścia w życie regulacji prawnej, której przedmiotem jest określanie ciężaru podatkowego. Warunkiem wejścia w życie ustawy podatkowej jest zapewnienie podatnikowi okresu przygotowawczego do nowej regulacji prawnej (odpowiednie *vacatio legis*), określone przez ustawodawcę wprost lub pośrednio, wejście w życie ustawy daje podstawę jej stosowania od tego momentu¹⁹. Jeśli zatem skutkiem regulacji prawnej jest zmiana – na niekorzyść podatnika – przepisów dotyczących konsekwencji podatkowych czynności podjętych przez

¹⁶ Por. powołany wyżej Wyrok TK z 29 marca 1994 r.

¹⁷ Wyrok TK z 25 listopada 1997 r., K/26/97, OTK z. 5-6/1997, poz. 64; wyrok TK z 10 lutego 2015 r., P 10/11, OTK z. 2/2015, poz. 13.

¹⁸ Por. powołany wyżej Wyrok TK z 29 marca 1994 r.

¹⁹ Por. T. Nowak, *Konstytucja i Ordynacja podatkowa jako instrumenty zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika przy określaniu ciężaru podatkowego*, Warszawa 2019, s. 248-249.

podatnika, zmieniona ustawa podatkowa powinna znaleźć zastosowanie do podatników, którzy podjęli już aktywność, tylko pod warunkiem uwzględnienia tej okoliczności. W przeciwnym razie podatnicy ci powinni podlegać regulacji prawnej, która obowiązywała w momencie dokonania czynności.

99. Rada czuje się zobowiązana do wskazania wątpliwości związanych z wykładnią art. 7 Ustawy zmieniającej w świetle standardów konstytucyjnych. Pojawia się wątpliwość, czy dokonywanie przez nią takiej wykładni z powoływaniem się na wybrane zasady konstytucyjne, gdy literalne brzmienie tego przepisu nie budzi wątpliwości i w sytuacji gdy Rada nie jest sądem lub organem pełniącym funkcje sądowe, byłoby przekroczeniem jej kompetencji, które wynikają z art. 119m OP.
100. Wskazać również można na spory, jakie powstawały w doktrynie i orzecznictwie, które dotyczyły możliwości sądowej kontroli konstytucyjności przepisów ustaw. Ich podstawą był przepis art. 178 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej, który wprost wskazuje, że sędziowie podlegają Konstytucji oraz ustawom. W przypadku Rady brak jest takiego przepisu, a kompetencje Rady zostały wyraźnie określone treścią art. 119m OP.
101. Warto również zauważyć, że zdaniem Trybunału Konstytucyjnego bezpośredniość stosowania Konstytucji (art. 8 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej) nie oznacza kompetencji do kontroli konstytucyjności obowiązującego ustawodawstwa przez sądy lub inne organy stosujące prawo. Tryb kontroli konstytucyjnej został bowiem wyraźnie unormowany w art. 118 ust. 1 Konstytucji, w którym orzekanie w tych sprawach zastrzeżono do wyłącznej kompetencji Trybunału Konstytucyjnego. W konsekwencji, obalenie domniemania zgodności przepisów prawa

powszechnie obowiązującego z Konstytucją może być dokonane jedynie wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego²⁰.

102. Biorąc pod uwagę powyższe rozważania przyjąć należy, że sytuacja, w której Rada bez wyraźnej podstawy prawnej zaczęłaby dokonywać swoistej kontroli konstytucyjności prawa powszechnie obowiązującego rodziłaby ryzyko związane z rozproszonym systemem kontroli konstytucyjności.

103. Dodatkowo, należy również podnieść złożoność zagadnień prawnych, które skupiają się w analizowanym przypadku w kontekście przepisu intertemporalnego, tj. art. 7 Ustawy zmieniającej.

104. Złożoność tych zagadnień, koncentrujących się w badanej sprawie w odniesieniu do przepisu intertemporalnego i ewentualnych prób oceny tego przepisu z perspektywy uregulowań konstytucyjnych przejawia się również we wzajemnym przenikaniu się rozmaitych, czasami stojących we wzajemnym konflikcie, zasad wyrażonych w przepisach Konstytucji. Bezspornie oprócz powoływanych w kontekście art. 7 Ustawy nowelizującej zasad wynikających z art. 2 lub art. 217 Konstytucji, ustawa zasadnicza zawiera również zasady odnoszące się do powszechności i równości opodatkowania, zasady poszanowania uczciwej konkurencji lub innych zasad odnoszących się do interesu publicznego. Uwzględniając złożoność tej materii, wydaje się więc właściwe zasygnalizowanie przez Radę wątpliwości w tym zakresie.

²⁰ Zob. orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z 22 marca 2000 r., sygn. akt P 12/98; z 31 stycznia 2001 r., sygn. akt P 4/99; z 22 listopada 2001 r., sygn. akt K 36/01; z 28 listopada 2001 r., sygn. akt K 36/01; z 4 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 18/00; czy z 10 grudnia 2002 r., sygn. akt P 6/02.

105. Kolejnym aspektem wskazującym na złożoność zagadnienia jest fakt, że Opinia Rady w niniejszej sprawie może w praktyce mieć szerszy zakres zastosowania, niż sytuacja dotycząca tego konkretnego Podatnika.
106. Rada jest świadoma, iż w praktyce biznesowej, w latach poprzedzających wejście w życie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, występowały transakcje, których konsekwencją było wykreowanie dodatknej wartości firmy. Nie jest intencją Rady przesądzenie, że w odniesieniu do wszystkich tego typu transakcji (o ile ich skutki podatkowe w postaci korzyści trwały po 15 lipca 2016 r.) istnieją podstawy do uznania ich za zmierzające do unikania opodatkowania. Wręcz przeciwnie, Rada zwraca uwagę, iż stan faktyczny każdej z tego typu spraw musi być rozważany indywidualnie, z uwzględnieniem wszystkich czynników – w szczególności uzasadnienia ekonomicznego czynności (zespołu czynności). Z tego też powodu głos Rady powinien być głosem wyważonym.
107. Podkreślić należy, że kwestii intertemporalnych dotyczy większość wywiedzionych z art. 2 Konstytucji orzeczeń TK odnoszących się do wymagań wiążących ustawodawcę przy określaniu ciężaru podatkowego, a w szczególności zakazu retroaktywnego działania prawa, odpowiedniego *vacatio legis*, ochrony praw nabytych, w tym zwłaszcza ochrony tzw. interesów w toku.
108. W orzecznictwie TK z art. 2 w zw. z art. 217 Konstytucji wprowadzono zasadę ochrony tzw. interesów w toku²¹, która odnosi się do sytuacji, w której:

²¹ Po raz pierwszy w powołanym już wyroku z 25 listopada 1997 r.

- a. przepisy prawa wyznaczają pewien horyzont czasowy dla realizowania określonych przedsięwzięć (powinien on przekraczać okres roku podatkowego);
- b. przedsięwzięcie ma charakter rozłożony w czasie i nie może się zrealizować w wyniku jednorazowego zdarzenia gospodarczego;
- c. podatnik faktycznie rozpoczął określone przedsięwzięcie w okresie obowiązywania tych przepisów.

109. Problematyczne jednakże wydaje się bezpośrednie stosowanie art. 217 Konstytucji, jeśli przepisy wprowadzające nową regulację wprost przewidują jej wsteczne działanie. W niniejszej sprawie przepisy przejściowe zostały zawarte w Ustawie zmieniającej i to na niekorzyść podatnika, ale nie uwzględniają one w sposób dostateczny sytuacji podatników, którzy już rozpoczęli (a nawet zakończyli) przedsięwzięcie skutkujące spełnieniem przesłanek klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. W tej sytuacji bezpośrednie zastosowanie przez organy lub sądy art. 217 Konstytucji wymagałoby pominięcia przez nie ustawy zawierającej przepis przejściowy, która przecież stała się częścią krajowego porządku prawnego, a to wykracza poza ich kognicję i kompetencję. Z tego punktu widzenia najbardziej właściwą drogą byłoby wystąpienie z pytaniem prawnym do TK. Zauważyć należy, że konieczność zaangażowania TK stanowi instrument zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika, ale dopiero na etapie postępowania sądowoadministracyjnego.

110. W ocenie Rady, istnieją wątpliwości, czy dopuszczenie możliwości stosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania do korzyści podatkowych powstałych po nowelizacji, jednak w związku z czynnościami, podjętymi przed 15 lipca 2016 roku *de facto* nie oznacza prawnej

rekwalifikacji na niekorzyść podatnika faktów prawnych (czynności) i nie naraża organów stosujących prawo na zarzut retroaktywnego stosowania nowego prawa. Nie można przy tym abstrahować od faktu, że unormowania prawne dotyczące klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania nie były znane podatnikom, którzy dokonywali przed jej wejściem w życie czynności, które mogą na gruncie obowiązujących obecnie przepisów zostać uznane za unikanie opodatkowania. Oznacza to, że strony w chwili podejmowania czynności nie mogły w sposób odpowiedni zabezpieczyć swojej sytuacji np. poprzez uzyskanie opinii zabezpieczającej. W demokratycznym państwie prawa stanowienie i stosowanie prawa nie może być pułapką dla obywatela, który powinien mieć możliwość układania swoich spraw w zaufaniu, że nie naraża się na niekorzystne skutki prawne swoich decyzji i działań, które to skutki nie były możliwe do przewidzenia w chwili ich podejmowania²².

111. Nie ulega wątpliwości, że formułowanie jakichkolwiek tez czy hipotez w kwestii ewentualnej niekonstytucyjności normy intertemporalnej zawartej w art. 7 Ustawy nowelizującej nie należy do kompetencji Rady. Niemniej jednak Rada opiniując zasadność zastosowania przepisu art. 119a OP w indywidualnych sprawach, ma prawo zająć stanowisko w kwestii właściwego rozumienia i stosowania przepisu art. 7 Ustawy nowelizującej w kontekście ograniczeń narzuconych przez standardy konstytucyjne. W ocenie Rady dokonane przez ustawodawcę rozstrzygnięcia intertemporalne muszą być zgodne z zasadą ustawowego charakteru podatku (art. 217 Konstytucji) oraz z zasadą demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji). W szczególności Rada odnosi się tu do zakazu wstecznego stosowania przepisów, które pogarszają sytuację podatnika.

²² Por. powołany powyżej wyrok TK z dnia 25 listopada 1997 r.

112. Działanie prawa wstecz może wiązać się bądź to z retroaktywnością, bądź to retrospektywnością regulacji prawnej. O retroaktywnym działaniu prawa mówimy wtedy, gdy nowe prawo stosuje się do zdarzeń „zamkniętych w przeszłości”, zakończonych przed wejściem w życie nowych przepisów. Nie można ustanawiać przepisów prawa, które wiązałyby skutki prawne ze zdarzeniami prawnymi mającymi miejsce w przeszłości, a w razie wątpliwości co do czasu obowiązywania ustawy należy przyjmować, co wielokrotnie było wyrażane w orzecznictwie, że każdy przepis normuje przyszłość, a nie przeszłość²³. Z retrospektywnością prawa mamy do czynienia wtedy, gdy przepisy nowego prawa regulują zdarzenia bądź stosunki prawne o charakterze „otwartym”, ciągłym, takie, które nie znalazły jeszcze swojego zakończenia („stosunki w toku”), które rozpoczęły się, powstały pod rządami dawnego prawa i trwają dalej, po wejściu w życie przepisów nowej ustawy²⁴. W odniesieniu do retrospektywności i retroakcji trzeba podnieść dwie kwestie budzące wątpliwości.

Pierwsza kwestia dotyczy możliwości zastosowania klauzul abuzywnych w stosunku do czynności opodatkowanych przed ich wejściem w życie. Mowa o stanach podatkowoprawnych „zamkniętych” i powstałych w dacie, w której nie obowiązywały komentowane przepisy, a które skutkowały powstaniem korzyści i opodatkowaniem dochodu przed wejściem w życie nowych przepisów. Przykładowo przed wejściem w życie klauzul abuzywnych nastąpiła wypłata dochodu (przychodu) od zysków kapitałowych i zastosowano zwolnienie podatkowe w stosunku do tak powstałego zobowiązania podatkowego i, w stosunku do którego upłynął termin zapłaty podatku. W takich wypadkach zastosowanie klauzuli

²³ Uchwała NSA z dnia 20 października 1997 r. sygn. akt FPK 11/97, ONSA 1998, nr 1, poz. 10.

²⁴ Uchwała NSA z 10 kwietnia 2006 r., I OPS 1/06, ONSAiWSA 2006, nr 3, poz. 71, podobnie wyrok TK z 18 października 2006 r., P 27/05, OTK-A 2006, nr 9, poz. 124.

w stosunku do „zamkniętych” stanów podatkowoprawnych oznaczałoby stosowanie prawa wstecz. W konsekwencji należy przyjąć, że przepisy antyabuzyjne nie mogą być stosowane do stanów „zamkniętych”, gdyż sprzeciwia się temu zakaz retroakcyjnego stosowania przepisów prawa. Przepisy antyabuzyjne nie mogą mieć zastosowania w stosunku do korzyści podatkowych uzyskanych przed 15 lipca 2016 r.

Druga kwestia dotyczy sytuacji, gdy określone czynności zostały podjęte przed wejściem w życie klauzuli antyabuzowej, ale jednocześnie cyklicznie po wejściu w życie nowelizacji występują sytuacje, które mogą skutkować uzyskaniem korzyści podatkowej. Tak jest w niniejszej sprawie, gdzie dodatnia wartość firmy powstała przed wejściem w życie komentowanych przepisów i dokonywanie odpisów amortyzacyjnych rozpoczęło się również przed 15 lipca 2016 r. Korzyści podatkowe mogą w takim układzie występować cyklicznie w wyniku zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych.

113. Jak wspomniano wyżej, art. 7 Ustawy wprowadzającej ogólną klauzulę wskazuje, że ma ona zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie nowelizacji OP, a więc po 15 lipca 2016 r. Jak wynika z analizy procesu ustawodawczego intencją projektodawcy było wprowadzenie przepisów, w wyniku których przy uwzględnieniu retrospektywnego ich stosowania nowe przepisy antyabuzyjne obejmą stosunki prawne, które wprawdzie zostały nawiązane pod rządami dawnych przepisów, ale wówczas nie zostały jeszcze zrealizowane wszystkie istotne elementy tych stosunków (tzw. stany „otwarte”). Przepis art. 5 projektu stanowił, że „Przepisy art. 119a-119f ustawy zmienianej w art. 1 mają zastosowanie do czynności dokonanych po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy”. Objasniając ów przepis w uzasadnieniu projektu Rząd przedstawił

propozycję wykładni autentycznej tego unormowania głosząc, że: „Przepisy o klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania będą miały zastosowanie do czynności dokonanych po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy. Zakres czasowy stosowania ustawy został wyraźnie powiązany z dokonaniem czynności. Dla każdej czynności można ustalić konkretny moment, datę jej dokonania. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania będzie stosowana do każdej czynności stanowiącej unikanie opodatkowania dokonanej pod rządami ustawy. Istotne będzie, kiedy (przed czy po wejściu w życie niniejszej ustawy) nastąpi moment dokonania czynności. Moment przygotowywania tej czynności nie ma żadnego znaczenia dla stosowania ustawy. Tak samo bez znaczenia jest, czy czynność stanowiąca unikanie opodatkowania została poprzedzona innymi czynnościami i ile tych czynności poprzedzających było”. Z kolei art. 7 Ustawy zmieniającej ustalał, że ustawa wchodzi w życie po 30 dniach od dnia ogłoszenia. W tym względzie w rządowym projekcie zmian ordynacji wyjaśniano: „Przewiduje się, że ustawa wejdzie w życie po upływie 30 dni od dnia ogłoszenia ustawy. W tym czasie podatnik powinien zaprzestać stosować sztuczne działania, które obecnie wykorzystuje do unikania opodatkowania. Celem projektowanych rozwiązań była przede wszystkim prewencja. Trudno uznać w tej sytuacji istnienie „prawa nabytego” do kontynuowania unikania opodatkowania pod rządami nowej ustawy tylko dlatego, że wcześniej zostały wykreowane sztuczne mechanizmy działania”. Celem projektowanej regulacji intertemporalnej było zatem umożliwienie zastosowania nowych przepisów do stanów „otwartych”, a więc objęcie możliwością oceny nowych przepisów (ogólnej klauzuli) czynności podjętych przed wejściem w życie nowego prawa, a które skutkowały powstaniem korzyści podatkowej po wejściu w życie ogólnej klauzuli z art. 119a OP. Przepis przejściowy (art. 7 Ustawy zmieniającej) dotyczy „cyklicznych” korzyści podatkowych, a więc sytuacji, w których wskutek podjętych

czynności zazwyczaj przed wejściem w życie Ustawy zmieniającej Ordynację podatkową korzyść podatkowa pojawia się „cyklicznie”, tj. np. w każdym roku podatkowym powstaje zobowiązanie podatkowe w obniżonej wysokości²⁵. Można mieć wątpliwość, czy art. 7 Ustawy zmieniającej poprzez objęcie oceną działań podatnika podjętych przed wejściem w życie nowego prawa w rezultacie nie skutkowałoby złamaniem zasady zakazu retroakcji. Przepis intertemporalny odnosi się do korzyści rozpoznanych po wejściu nowego prawa, ale uprzednio należałoby dokonać oceny co do sztuczności (oraz sprzeczności z celem ustawy) czynności podjętych przed wejściem tego prawa. Ocena dokonywana byłaby poprzez pryzmat wzorca nieistniejącego w dacie dokonywania czynności, a to może budzić kontrowersje z uwagi na zasadę niedziałania prawa wstecz. W konsekwencji wobec niestwierdzenia niekonstytucyjności przedmiotowej normy intertemporalnej może być uzasadnione dokonanie takiej wykładni art. 7 Ustawy zmieniającej, która przy uwzględnieniu wykładni prokonstytucyjnej nadałaby jej sens. Zastosowanie przedmiotowych przepisów o charakterze retrospektywnym powinno skutkować konsekwencjami w stosunku do czynności w toku²⁶. Oznacza to w szczególności, że nie można wykluczyć interpretacji, zgodnie z którą podatnik mógł zainicjować podatkowoprawny stan faktyczny przed wejściem w życie nowego prawa, ale zasadnicze elementy konstrukcji stwierdzenia unikania opodatkowania (sztuczny stan sprzeczny z celem ustawy skutkujący korzyściami podatkowymi) utrzymały się (trwały) pod rządami nowego prawa. Przyjmując taką interpretację, nie zostałyby zrealizowane wszystkie istotne elementy unikania opodatkowania, które określone są w art. 119a i nast. OP. W tym wypadku klauzula miałaby zastosowanie retrospektywne, ale w wyłącznie określonym skutku

²⁵ Wyrok z dnia 8 czerwca 2018 r., sygn. akt III SA/Wa 2354/17.

²⁶ Wyrok z 17 maja 2019 r., sygn. akt II FSK 1596/17 CBO SA.

odnoszącym się do podstawowych elementów wynikających z normy antyabuzywnej.

114. Rada w kwestii reguły intertemporalnej klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania jest świadoma obaw prezentowanych zarówno w piśmiennictwie i orzecznictwie, zgodnie z którymi w świetle standardów konstytucyjnych dopuszczenie retroaktywności czy też retrospekcji prawa podatkowego winno zależeć od tego, jak daleko nowe prawo sięga wstecz oraz jakie przesłanki wiedzy o fakcie zmiany prawa oraz treści tej zmiany były dostępne jednostce (podatnikowi) przed ogłoszeniem tej zmiany (oficjalną publikacją nowego aktu prawnego lub nowelizacją starego), jak również – co ma istotne znaczenie w przypadku dopuszczalności retroaktywności – charakteru zmiany prawnej (tj. czy jest to zmiana na korzyść adresata normy). Ingerencyjny charakter norm prawa podatkowego w sferę konstytucyjnie chronionych praw i wolności, na straży których stoi przepis art. 2 Konstytucji (zasada praworządności, zasada zaufania obywateli do Państwa i stanowionego przez nie prawa), ogranicza możliwość zastosowania wobec podatnika klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w sytuacji nieistnienia normy ją regulującej ani zapowiedzi jej wprowadzenia do obowiązującego prawa w czasie dokonywania przez niego czynności prawnych.

115. Podsumowując, w rozpatrywanej sprawie istnieją poważne wątpliwości co do możliwości zastosowania przepisów Działu IIIa OP.

116. Rada nie dostrzegła, aby w sprawie wystąpiła którakolwiek z okoliczności wskazanych w art. 119b § 1 OP. Korzyści odniesione przez Podatnika, przekraczają próg *de minimis*, który był uregulowany w art. 119b § 1 pkt 1 OP. Podatnik nie występował o wydanie opinii zabezpieczającej – w efekcie nie została spełniona żadna z przesłanek, o którym mowa w art.

119b § 1 pkt 2 i 3 OP. Analizowany zespół czynności i osiągnięta przez Podatnika korzyść podatkowa dotyczy podatku dochodowego, a nie podatku od towarów i usług – brak spełnienia przesłanki wyłączającej zastosowania art. 119a § 1 OP, o której mowa w art. 119b § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej. Rada nie dostrzega również – zgodnie z zasadą efektywności przeciwdziałania unikaniu opodatkowania wyrażonej w art. 119b § 1 pkt 5 OP – innego przepisu prawa podatkowego, który w sposób bardziej adekwatny/efektywny pozwoliłby na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.

117. Radzie znany jest zarzut Strony dotyczący naruszenia przez Szefa KAS przepisu art. 14k § 1 Ordynacji podatkowej poprzez jego niezastosowanie mimo uzyskania przez Spółkę interpretacji indywidualnej. Zagadnienie dotyczące możliwości skorzystania przez Spółkę z mocy ochronnej wynikającej z tej interpretacji nie jest jednak przedmiotem Opinii.

Przewodniczący Rady
do Spraw Przeciwdziałania
Unikaniu Opodatkowania

dr Marcin Lachowicz