

Uchwała nr 10/2024

Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

z 20 grudnia 2024 r.

w sprawie wniosku Szefa Krajowej Administracji Skarbowej nr [dalej: **Szef KAS**] z (...) sierpnia 2024 r. (data wpływu: (...) września 2024 r.) nr ... [dalej: **Wniosek**], działającego na podstawie art. 119h § 2 i 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 2383 ze zm.) [dalej: **Ordynacja podatkowa lub O.p.**], o wyrażenie opinii w przedmiocie zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej w odniesieniu do zespołu czynności, którego przebieg ustalono w toku postępowania podatkowego w sprawie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2018 r. prowadzonego wobec Pana AZ i Pani BZ, dalej również: **Strona lub Spółka I**), Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania [dalej: **Rada**], działając na podstawie art. 119m w zw. z art. 119s § 2 Ordynacji podatkowej, podjęła następującą uchwałę, wyrażającą opinię w sprawie przedstawionego zagadnienia prawnego, z uwzględnieniem odpowiedzi na skonkretyzowane we Wniosku pytanie:

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

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

Podejmując uchwałę Rada PUO uwzględniła następujące okoliczności.

I. Stan faktyczny i dotychczasowy przebieg postępowania

Dotychczasowy przebieg postępowania

1. Pismem z 17 sierpnia 2023 r. Naczelnik (...) Urzędu Celno-Skarbowego w Z. (dalej: **Naczelnik**) zwrócił się do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: **Szef KAS**) z wnioskiem o przejęcie kontroli celno-skarbowych prowadzonych wobec Pana **AZ** i Pani **BZ** w zakresie kontroli rzetelności deklarowanych postaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku dochodowego od osób fizycznych za 2018 r. z uwagi na okoliczność, że w sprawie może być wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej.
2. Postanowieniami z (...) października 2023 r., Szef KAS przejął do dalszego prowadzenia kontrole celno-skarbowe prowadzone wobec Pana **AZ** i Pani **BZ** i je zawiesił. Następnie tego samego dnia wszczął wobec Podatników postępowanie podatkowe w sprawie określenia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2018 rok, wykazanego we wspólnie złożonym zeznaniu PIT-36 o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym.
3. Postanowieniem z (...) maja 2024 r. Szef Krajowej Administracji Skarbowej wyznaczył Stronie 14-dniowy termin na wypowiedzenie się w sprawie zebranego materiału dowodowego informując o prawie do skorygowania deklaracji oraz cofnięcia skutków unikania opodatkowania zgodnie z art. 81b § 1a Ordynacji podatkowej.
4. Podatnik pismem z (...) maja 2024 r. wypowiedział się w zakresie zebranego materiału dowodowego (dalej: **Pismo**). W Piśmie wniósł o umorzenie postępowania oraz o przeprowadzenie wniosków dowodowych w zakresie tworzenia i funkcjonowania fundacji prywatnych na Malcie. Zdaniem Szefa KAS zgromadzony w sprawie materiał dowodowy jest kompletny i odpowiada na wszystkie wnioski dowodowe. Do każdego wniosku dowodowego, Szef KAS odniósł się w uzasadnieniu wydanej w I instancji decyzji. W Piśmie, Podatnicy podnosili, że Szef KAS niejasno określił czynność będącą przedmiotem oceny pod kątem klauzuli GAAR, przedwcześnie ustalił czynność odpowiednią i niewłaściwie ocenił cele założenia fundacji rodzinnej przez **AZ**. Z Pisma wynika, że zdaniem Podatników Szef KAS błędnie ocenił wszystkie przesłanki unikania opodatkowania.
5. Decyzją z dnia (...) czerwca 2024 r., nr (...), Szef KAS określił Podatnikom wysokość zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2018 rok, wykazanego w zeznaniu PIT-36 o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym w kwocie X XXX XXX,XX zł. Przedmiotową decyzję doręczono pełnomocnikowi Strony w dniu (...) lipca 2024 r.

6. Pismem z dnia (...) lipca 2024 r. Strona, działając poprzez profesjonalnego pełnomocnika, skierowała do Szefa KAS pismo zatytułowane „Odwołanie”. W treści wniosków tego pisma Strona zwróciła się na podstawie art. 213 § 1 Ordynacji podatkowej o uzupełnienie ww. decyzji co do rozstrzygnięcia poprzez wskazanie w rozstrzygnięciu, że Decyzja została wydana na podstawie art. 20 ust. 1g ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r., poz. 1509 ze zm., dalej: **ustawa o PIT**), z uwagi na zakwalifikowanie przychodu Podatnika z tytułu rzekomego świadczenia z Fundacji jako przychodu z innych źródeł z uzupełnieniem decyzji w zakresie wskazania podstawy prawnej dotyczącej ustawy z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej.
7. Podatnicy wniesli zatem jednocześnie wniosek o uzupełnienie decyzji organu pierwszej instancji oraz odwołanie od tej decyzji. W przedmiotowej sprawie Strona skorzystała z dwóch wykluczających się środków prawnych w postaci odwołania i wniosku o uzupełnienie decyzji, wobec czego należało stwierdzić niedopuszczalność odwołania wniesionego przez Stronę z przyczyn przedmiotowych. Niedopuszczalność odwołania wynika bowiem z faktu, iż na gruncie art. 213 § 4 Ordynacji podatkowej nie rozpoczął się jeszcze bieg 14-dniowego terminu procesowego do jego wniesienia, o którym mowa w art. 223 § 2 pkt 1 ww. ustawy. W związku z powyższym Szef KAS postanowieniem z dnia (...) lipca 2024 r., nr (...) stwierdził niedopuszczalność odwołania wniesionego pismem z dnia (...) lipca 2024r.
8. Jednocześnie (...) lipca 2024 r. za nr (...), Szef KAS wydał postanowienie w przedmiocie odmowy uzupełnienia decyzji z dnia (...) czerwca 2024 r., nr (...).
9. Po rozpatrzeniu zażalenia B i A Z. z dnia (...) sierpnia 2024 r., Szef KAS postanowieniem z dnia (...) sierpnia 2024 r., nr (...), utrzymał w mocy postanowienie organu pierwszej instancji z dnia (...) lipca 2024 r. nr (...). Postanowienie zostało doręczone pełnomocnikowi Strony (...) sierpnia 2024r.
10. Od decyzji Strona, pismem z dnia (...) sierpnia 2023 r., złożyła odwołanie, w którym na podstawie art. 119h § 2 Ordynacji podatkowej wniosła o zasięgnięcie przez Szefa KAS opinii Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania.

Opis stanu faktycznego

1. AZ (dalej: **Podatnik**) od lat dziewięćdziesiątych XX wieku z sukcesem rozwijał działalność w zakresie usług (**anonimizacja - pominięto zakres działalności*),

początkowo jako osoba fizyczna prowadząca indywidualną działalność gospodarczą, a następnie od 2000 r. w formie dwóch spółek prawa handlowego. Jednocześnie, w związku z tym, że Podatnik w 2016 r. skończył (...) lat, podjął decyzję o wycofaniu się z działalności operacyjnej. W wyniku czego postanowił o przekształceniu spółki osobowej C sp. z o.o. spółka jawna w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością (dalej C działająca jako sp. z o. o. również jako: **C**). Oprócz C, Podatnik posiadał także wówczas udziały w spółce „D” spółka z ograniczoną odpowiedzialnością (dalej: **D**).

2. Z akt rejestrowych wynika, że (...) czerwca 2016 r. wspólnicy spółki C. P spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka jawna z siedzibą w E. postanowili o jej przekształceniu w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością. Nowa spółka otrzymała nazwę C. P spółka z ograniczoną odpowiedzialnością. Wspólnikami przekształcanej spółki zostali Pani BZ (dalej: **Podatniczka**) obejmując XXX udziałów o łącznej wartości nominalnej XX XXX zł i Pan AZ obejmując XXX XXX o łącznej wartości nominalnej XX XXX XXX zł. Funkcję prezesa zarządu C objął Pan FG . Ponadto z akt rejestrowych spółki C wynika, że wyodrębniony (...) grudnia 2015 r. oddział spółki przekształcanej, funkcjonował nadal po przekształceniu, w ramach spółki C pod firmą – C spółka z ograniczoną odpowiedzialnością – Oddział w H (dalej: **Oddział w H**).
3. (...) lipca 2016 r., Podatniczka darowała do majątku osobistego Podatnika – XXX udziałów spółki C. Kolejnym krokiem Podatnika zmierzającym do wycofania z działalności zawodowej było (...) października 2016 r. założenie fundacji rodzinnej IJK na Malcie zarejestrowanej (...) listopada 2016 r. (dalej: **Fundacja** lub IJK).
4. Aktem notarialnym repertorium X nr XXXXXXXXX z (...) listopada 2016 r. Podatnik darował na rzecz Fundacji wszystkie udziały spółki C – XXX XXX o wartości nominalnej XX XXX XXX zł, jednocześnie Podatnik w powołanym akcie notarialnym oświadczył, że posiada zgodę Podatniczki na darowiznę oraz, że XXX XXX udziałów objętych jest wspólnością majątkową małżeńską. Aktem notarialnym repertorium X nr XXXXXXXXX z (...) listopada 2016 r. Podatnik darował na rzecz Fundacji wszystkie udziały spółki D - XXX o wartości nominalnej XXX XXX zł, jednocześnie Podatnik w powołanym akcie notarialnym oświadczył, że posiada zgodę Podatniczki na darowiznę oraz, że udziały są wspólnością majątkową małżeńską.
5. Od początku funkcjonowania Fundacji, jako jedyne beneficjenta Fundacji wskazano Panią BZ . Dopiero w razie jej śmierci, za beneficjentów mieli być uznani synowie Fundatora: Pan LZ i Pan ŁZ (B, L, Ł Z dalej: **Beneficjenci**). Od 2016 r. protektorami w Fundacji byli: Pani BZ i Pan MI.

6. Na mocy umowy z (...) lutego 2017 r., Fundacja dokonała wymiany udziałów ze spółką CP Holding Limited zarejestrowaną na Malcie pod numerem X XXXX (dalej: **C Holding**). Fundacja na C Holding przeniosła wszystkie udziały spółki C w zamian za udziały spółki C Holding. Umowę w imieniu C Holding podpisał Podatnik.
7. Na mocy umowy także z (...) lutego 2017 r., Fundacja dokonała kolejnej wymiany udziałów ze spółką C Holding. Fundacja na C Holding przeniosła wszystkie udziały spółki D w zamian za udziały spółki C Holding. Podatnik od (...) listopada 2016 r. do (...) września 2017 r. był jednym z dyrektorów w C Holding.
8. (...) kwietnia 2017 r. sporządzono plan podziału spółki C poprzez wydzielenie zorganizowanej części przedsiębiorstwa Oddziału w H do nowo zawiązanej spółki – CH spółka z ograniczoną odpowiedzialnością (dalej: **CH**). Umowa spółki CH została podpisana (...) lipca 2017 r. Wspólnikami zostali: C Holding obejmująca XX XXX udziały o wartości nominalnej X XXX XXX zł i D obejmująca jeden udział o wartości nominalnej XXX zł. Podział spółki C odbył się z obniżeniem jej kapitałów w związku z wydzieleniem oddziału. Spółka CH do KRS została wpisana (...) sierpnia 2017 r. (...) sierpnia 2017 r. C Holding kupiła jeden udział CH od D. Pan FG był prezesem zarządu CH do dnia jej sprzedaży.
9. W wyniku zmian statutu Fundacji dokonanych (...) marca 2018 r. prawo do pozyskania środków z Fundacji przez jej beneficjentów (BZ i jej synów) przyznano wyłącznie po śmierci Fundatora (AZ). Ponadto dodatkowo od 2018 r. jako protektorzy Fundacji zostali powołani Pan FG, Pan MN i Pan OP.
10. (...) grudnia 2018 r. C Holding i R Spółka akcyjna zawiadomiła CH o sprzedaży jej wszystkich udziałów do R Spółka akcyjna. Z umowy sprzedaży udziałów zawartej (...) grudnia 2018 r. wynika, że cena sprzedaży udziałów CH została skalkulowana jako suma kwoty bazowej wynoszącej XX XXX XXX zł oraz kwoty przekazu wynoszącej X XXX XXX zł. Kwota przekazu na rzecz C Holding została przelana (...) grudnia 2018 r., niepełna kwota ceny sprzedaży (XX XXX XXX zł), tj. pomniejszona o kwotę zatrzymaną została przekazana tego samego dnia. Kwota zatrzymana w wysokości XXX XXX zł na poczet rozliczenia stanów tzw. środków faktycznych, ostatecznie została rozliczona (...) sierpnia 2019 r., spółka kupująca udziały CH wypłaciła z kwoty zatrzymanej - C Holding łącznie XXX XXX,XX zł.
11. Proces negocjacji dotyczący sprzedaży udziałów CH rozpoczął się w drugiej połowie 2017 r. (...) grudnia 2018 r., czyli tego samego dnia, w którym uzyskała środki ze sprzedaży CH, C Holding wypłaciła dywidendę na rzecz swojego udziałowca -

Fundacji w wysokości X XXX XXX Euro. Sprzedaż przez C Holding udziałów spółek zależnych była zwolniona z podatku na Malcie. Ponadto (...) grudnia 2018 r. (tego samego dnia co C Holding otrzymał środki ze sprzedaży CH i wypłacił dywidendę na rzecz Fundacji) Podatnik otrzymał pożyczkę od Fundacji na kwotę XX XXX XXX zł (dalej: **Pożyczka**). Pożyczka została wypłacona na wspólny rachunek bankowy Podatników prowadzony przez szwajcarski bank Bank (...), środki wpłynęły na konto – (...) grudnia 2018 r. Pożyczka została udzielona na okres XX lat, tj. jej spłata musi zostać dokonana najpóźniej do (...) grudnia 2038 r. Pożyczka jest oprocentowana wg zmiennej stopy WIBOR 3M plus marża 2% rocznie. W imieniu Fundacji umowa pożyczki została podpisana przez Pana TS, zaś w imieniu Podatnika przez pełnomocnika Panią UW. Stroną umowy Pożyczki był wyłącznie Pan AZ.

12. W umowie Pożyczki nie zawarto harmonogramu spłat kapitału i odsetek. Pożyczka została zabezpieczona hipoteką na nieruchomości wspólnej Podatników w miejscowości F, księga wieczysta nr XXXXXXXXXXXXXXXX (dalej: **Nieruchomość**). W umowie pożyczki, Podatnik zobowiązał się, że stosownych wniosków związanych z rejestracją zabezpieczenia Pożyczki dokona do (...) czerwca 2019 r. Na (...) września 2022 r. – Podatnik nie dokonał spłaty kwoty głównej ani odsetek od Pożyczki. Odsetki nie były kapitalizowane na koniec roku mimo braku ich spłaty. Zgodnie z wyceną z (...) sierpnia 2023 r. wartość rynkowa Nieruchomości wg cen netto wynosi XX XXX XXX zł. Zabezpieczenie pożyczki poprzez ustanowienie hipoteki na kwotę XX XXX XXX zł, nastąpiło aktem notarialnym repertorium X nr XXXXXXXX – (...) stycznia 2019 r. Pożyczka jest objęta zasadami ogólnymi określonymi w kodeksie rodzinnym i opiekuńczym w zakresie ustroju wspólności małżeńskiej. W umowie Pożyczki nie został wskazany cel na jaki została udzielona.

13. Podatnicy od 2006 r. realizują na Nieruchomości inwestycję, której długoterminowym celem jest zwiększenie jej atrakcyjności, aby mogła być wykorzystywana do celów komercyjnych. Dotychczas na Nieruchomości Podatnicy wybudowali:

- wysokiej klasy budynek główny o powierzchni około XXXX m kw., na który składa się część mieszkalna obejmująca (anonimizacja - pominięto szczegółowe informacje), XX sypialni (anonimizacja - pominięto szczegółowe informacje) ;
- budynek (anonimizacja - pominięto szczegółowe informacje), o powierzchni około XXX m kw.;
- budynek (anonimizacja - pominięto szczegółowe informacje), o powierzchni około XXX

m kw.;

- (anonimizacja - pominięto szczegółowe informacje) o powierzchni około XXX m kw., w skład której wchodzi (anonimizacja - pominięto szczegółowe informacje)
- (anonimizacja - pominięto szczegółowe informacje)),
- (anonimizacja - pominięto szczegółowe informacje);
- (anonimizacja - pominięto szczegółowe informacje);
- (anonimizacja - pominięto szczegółowe informacje);
- (anonimizacja - pominięto szczegółowe informacje).

Prace budowlane na Nieruchomości finansowane są ze środków własnych Podatników, jak również hipotecznych kredytów bankowych oraz pożyczek, których historia sięga XXXX r.

Ze środków pochodzących z Pożyczki:

- XX XXX XXX zł zostało przeznaczone na inwestycje w Nieruchomość – w tym spłatę pożyczki z (...) października 2018 r. i zakup wyposażenia, prace związane z modernizacją, prace związane z zalesieniem, utrzymanie i zabezpieczenie obiektów;
- XX XXX XXX zł zostało przeznaczone na dwie darowizny na rzecz synów;
- X XXX XXX zł zostało przeznaczone na sfinansowanie potrzeb osobistych Podatników.

14. W dniu (..) lutego 2020 r. przed notariuszem ZU, Pani BZ i Pan AZ sporządzili testamenty, powołując siebie nawzajem jako swoich spadkobierców. Tego samego dnia, przed tym samym notariuszem Podatnicy zawarli również ze swoimi synami Panami L. i Ł. Z umowy o zrzeczenie się spadku po rodzicach.

15. Pismem z dnia (...) grudnia 2024 r. Rada wezwała Szefa KAS do udzielenia następujących informacji i wyjaśnień dotyczących sprawy zadając mu następujące pytania:

1. Czy w ocenie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, w sprawie mającej być przedmiotem opinii, czynnością (zespołem czynności) skutkującą osiągnięciem korzyści jest:
 - a) zawarcie umowy pożyczki pomiędzy podatnikiem a fundacją maltańską?
 - b) sposób i okoliczności w jakich fundacja maltańska została utworzona?
 - c) nieodpłatne wyzbycie się udziałów na rzecz fundacji?
 - d) inne zdarzenie lub kombinacja powyższych?
2. Czy dla celów ustalenia czynności odpowiedniej, w ocenie Szefa KAS, należy uwzględnić sposób opodatkowania alternatywnych metod dystrybucji zysku ze spółek

kapitałowych?

3. Czy wprowadzenie przed i w trakcie postępowania podatkowego zmian do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych regulacji w zakresie szczególnych zasad opodatkowania spółek holdingowych oraz fundacji rodzinnych i uzyskiwanych z nich świadczeń, w ocenie Szefa KAS, ma znaczenie dla oceny spełnienia przesłanek zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, w szczególności tego czy uzyskana korzyść jest sprzeczna w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu oraz czy działanie podatnika ma charakter sztuczny?
4. Jak według Szefa KAS ustanowienie spółki holdingowej jako udziałowca polskich spółek operacyjnych wpływa na ocenę sztuczności w niniejszej sprawie?

II . Właściwość Rady PUO

16. Strona wniosła do Szefa KAS odwołanie od Decyzji wydanej w pierwszej instancji. W dniu (...) sierpnia 2024 r., pełnomocnik Strony wniósł wniosek o zasięgnięcie przez Szefa KAS opinii Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania. W związku z treścią art. 119h § 2 Ordynacji podatkowej Szef KAS zrealizował wniosek Strony i wystąpił o opinię Rady PUO co do zasadności zastosowania art. 119a.

16. Decyzja została wydana i doręczona Stronie w 2024 r. Przedmiotem Decyzji jest określenie wysokości zobowiązania podatkowego Strony w podatku dochodowym od osób fizycznych za rok 2018. W 2018 r. treść art. 119a i nst Ordynacji podatkowej determinowana była postanowieniami ustawy z dnia 23 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2006 r. poz. 846) („**Ustawa wprowadzająca GAAR**”). Dopiero z dniem 1 stycznia 2019 r. nastąpiła nowelizacja treści art. 119a i nst Ordynacji podatkowej, w związku z wejściem w życie postanowień ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r. poz. 2193) („**Ustawa nowelizująca GAAR**”). Realizując ustawowy obowiązek wydania opinii co do zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej, w przedstawionym stanie faktycznym, Rada PUO przyjęła jako podstawę prawną swojej oceny treść art. 119a i nst Ordynacji podatkowej w brzmieniu wynikającym z Ustawy wprowadzającej GAAR.

17. Rada PUO uznała także, że względu na fakt, że ustawodawca powiązał możliwości stosowania przepisów 119a-119f Ordynacji podatkowej z uzyskaniem korzyści podatkowej, to okoliczność kiedy dokonano czynności przynoszącej korzyść podatkową nie jest prawnie znacząca dla stosowania tych przepisów. Prawnie znaczący jest natomiast moment uzyskania korzyści podatkowej w rozumieniu art. 119e Ordynacji podatkowej (w stanie prawnym mającym zastosowanie w rozpoznawanej sprawie). Powyższe oznacza, że nawet jeżeli czynności, w następstwie których powstała korzyść podatkowa, zostały podjęte przed wejściem w życie Ustawy wprowadzającej GAAR, ale sama korzyść podatkowa powstała po wejściu w życie ustawy, to czynności te mogą być również badane w aspekcie art. 119a i nast. ustawy. Zatem zastosowanie art. 119a ustawy do korzyści uzyskanych po dniu 15 lipca 2016 r. jest dopuszczalne niezależnie od tego, kiedy została dokonana czynność skutkująca osiągnięciem tej korzyści. Brak jest cezur czasowej ograniczającej uwzględnienie określonych czynności/zespołu czynności.

18. Wobec spełnienia przesłanek ustawowych, Rada PUO uznała się za właściwą w przedmiocie wydania opinii. Zakres opinii Rady PUO wyznacza wprost art. 119h § 1 Ordynacji podatkowej wskazując, że opinia wydawana jest co do zasadności zastosowania art. 119a. Rada nie jest zatem związana treścią i zakresem wniosku składanego przez podatnika i Szefa KAS a także sformułowanymi w nich pytaniami dodatkowymi czy szczegółowymi. Nie ma obowiązku a także może nie dostrzegać w danej sprawie konieczności szczegółowego ustosunkowania się do wszystkich inicjatyw wnioskodawcy. Nie oznacza to, że ich treść nie jest brana pod uwagę w procesie wydawania opinii.

Realizując swoje zadania jako niezależny organ, o którym mowa w art. 119m Ordynacji podatkowej, Rada PUO całościowo ocenia przekazane jej akta postępowania dążąc do uwzględniania wszelkich istotnych faktów mających znaczenia dla treści wydawanych opinii.

II. Stan prawny

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

Wniosek dotyczy zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za okres od (...) stycznia do (...) grudnia 2018 r.

Z początkiem 2019 roku zmianie uległy przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania¹. Biorąc pod uwagę przepisy przejściowe², niniejsza opinia Rady [dalej: **Opinia**] bazuje na przepisach ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym do końca 2018 roku.

Zgodnie z art. 119a Ordynacji podatkowej:

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

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

§ 3. Za odpowiednią uznaje się czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.

§ 4. Jeżeli w toku postępowania strona wskaże czynność odpowiednią, skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby dokonano tej czynności.

§ 5. Przepisy § 2-4 nie mają zastosowania, jeżeli okoliczności wskazują, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności, o której mowa w § 1. W takiej sytuacji skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano.

Jak wskazano w art. 119c § 1 Ordynacji podatkowej: *Sposób działania uznaje się za sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że nie zostałby zastosowany przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.*

Ponadto, art. 119d Ordynacji podatkowej stanowi, że: *Czynność uznaje się za podjętą przede*

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

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

wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, gdy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze czynności, wskazane przez podatnika, należy uznać za mało istotne.

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

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

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

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

Zgodnie natomiast z art. 119b § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej *art. 119a nie stosuje się jeżeli zastosowanie innych przepisów prawa podatkowego pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.*

III. Uzasadnienie faktyczne i prawne opinii

W myśl art. 119a § 1. Ordynacji podatkowej, 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).

W przypadku oceny zasadności stosowania, w danym przypadku, mechanizmów zawartych w art. 119a Ordynacji podatkowej, przesłankami podanymi analizie przez Radę PUO jest to czy,

- a. opisane działania stanowiły czynność lub zespół czynności w rozumieniu art. 119f Ordynacji podatkowej,
- b. skutkiem realizacji czynności było osiągnięcie korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej,
- c. czynności te zostały podjęte przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej,
- d. sposób działania był sztuczny

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

Jak wynika z art. 119a Ordynacji podatkowej, zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jest możliwe wówczas, jeżeli zostaną spełnione są łącznie następujące przesłanki:

- a. osiągnięcie korzyści podatkowej,
- b. działanie przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej,
- c. sztuczność sposobu działania,
- d. sprzeczność osiągniętej korzyści podatkowej z celem i przedmiotem przepisu ustawy podatkowej.

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

W okresie objętym Wnioskiem wydanie decyzji z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania byłoby niemożliwe wówczas, gdy inne przepisy - zawarte w ustawach regulujących poszczególne podatki - pozwalają na doprowadzenie do skutku w postaci zniwelowania skutków unikania opodatkowania.

Czynność/zespół czynności

Przed przystąpieniem do oceny możliwości zastosowania art. 119a w niniejszej sprawie niezbędne jest ustalenie jaka czynność potencjalnie miała na celu uniknięcie opodatkowania. Pamiętać przy tym należy, że zgodnie z art. 119f ordynacji podatkowej przez czynność, której oceny należy dokonać pod kątem możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, rozumie się także zespół powiązanych ze sobą czynności, dokonanych przez te same bądź różne podmioty.

Rada stoi na stanowisku, że Szef KAS w sposób prawidłowy ustalił, że czynnością, której dokonanie przez Podatnika mogło mieć na celu uniknięcie opodatkowania było zawarcie przez Podatnika, (...) grudnia 2018 r., umowy Pożyczki na kwotę XX XXX XXX zł na okres XX lat z Fundacją, którą Podatnik sam powołał przenosząc do niej nieodpłatnie majątek spółek C i D,

jednocześnie nie ustanawiając siebie jako beneficjenta Fundacji i zastrzegając, że wypłaty z Fundacji mogą być dokonane dopiero po śmierci Podatnika (dalej: **Czynność**).

Słusznie Szef KAS wskazuje zatem, że zespołem czynności w niniejszej sprawie jest:

- (...) października 2016 r. utworzenie przez Pana AZ na Malcie fundacji rodzinnej – IJK, do której Podatnik wniósł w darowiźnie udziały spółki C oraz spółki D, które następnie Fundacja wymieniła za udziały maltańskiej spółki C Holding LTD.
- Ustanowienie przez Pana AZ jako beneficjentów Fundacji: żony Pani BZ oraz dwóch synów ŁZ i LZ .
- (...) marca 2018 r., dokonanie zmian w statucie Fundacji, w wyniku których postanowiono, że wypłaty na rzecz beneficjentów Fundacji mogą być dokonywane dopiero po śmierci Podatnika.
- (...) grudnia 2018 r., zawarcie przez Pana AZ z Fundacją umowy pożyczki na kwotę XX XXX XXX zł, na okres XX lat i oprocentowana WIBOR 3M plus marża 2% rocznie, którą Podatnik otrzymał na konto wspólne z żoną (...) grudnia 2018 r.

Pojęcie czynności nie zostało przez ustawodawcę zdefiniowane w Ordynacji podatkowej. Art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej posługuje się pojęciem czynności, choć nie określa, jaką jest ona postacią zachowania, a także co odróżnia ją na tle innych zachowań podmiotów prawa. Ergo, kierując się jedną z reguł wykładni językowej prawa, w myśl której gdy ustawa nie rozróżnia, nie do nas należy rozróżnianie, pojęcie czynności należy rozumieć możliwie szeroko, tj. jako działanie (facere) lub zaniechanie (non facere).

Idąc dalej, z wykładni językowej przepisu art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej wprost wynika, iż pojęcie czynności należy rozpatrywać jako pojedynczy element. Niemniej, posiłkując się wykładnią systemową wewnętrzną, trzeba równolegle wziąć pod uwagę treść art. 119f § 1 ww. ustawy i przyjąć, że przepis art. 119a § 1 ma zastosowanie także do szeregu wzajemnie powiązanych, następujących po sobie elementów czynności (zespołu czynności) urzeczywistnionych przez te same, bądź różne podmioty. W art. 119f § 1 Ordynacji podatkowej nie chodzi bynajmniej o powiązania między podmiotami (osobowe, kapitałowe). Istotne jest jedynie to, czy powiązania między kolejnymi elementami jednej większej czynności pozwalają globalnie osiągnąć korzyść podatkową. Innymi słowy, nie można ograniczać klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania tylko do sytuacji, w której korzyść podatkowa powstaje

bezpośrednio w wyniku dokonania czynności jednostronnej lub jednorazowej. Sytuacja, w której korzyść podatkowa nie zostałaby osiągnięta bez dokonania innych pośrednich czynności, a została osiągnięta dopiero po przeprowadzeniu końcowej czynności pojedynczej, również może zostać kwalifikowana jako zespół czynności w rozumieniu art. 119f § 1 Ordynacji podatkowej.

Mając na uwadze rezultat wykładni art. 119a § 1 i art. 119f § 1 Ordynacji podatkowej, korzyści podatkowej nie należy przypisywać każdej z pojedynczych czynności (uzgodnień) osobno. Niekiedy bowiem korzyść podatkowa może powstać dopiero na ostatnim etapie czynności podatnika, a pierwsze z dokonanych czynności mogą nie skutkować jej osiągnięciem.

Korzyść podatkowa

Centralną przesłanką warunkującą możliwość zastosowania wobec podatnika mechanizmu klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jest osiągnięcie przezeń korzyści podatkowej. Jej pierwszoplanowe znaczenie dla całego procesu oceny możliwości zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej wynika z faktu, że uzyskanie korzyści musi być zarówno podstawowym zamiarem podatnika (warunek celu), jak i uzyskanym faktycznie efektem (warunek skutku). Na tym ustawodawca nie poprzestał. Korzyść podatkowa jest bowiem – zgodnie z wolą ustawodawcy - także punktem odniesienia oceny przedmiotu i celu przepisu ustawy podatkowej (warunek korzyści).

Korzyść podatkowa definiowana jest – na potrzeby stosowania klauzuli w treści art. 119e Ordynacji podatkowej - m.in. jako obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego albo powstanie lub zawyżenie straty podatkowej. To bardzo szerokie ujęcie korzyści podatkowej wymaga odniesienia kontekstowego, także m.in. do istoty danego zobowiązania podatkowego (podatku).

W myśl art. 119a § 1. Ordynacji podatkowej, 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).

Odnosząc się do przesłanki korzyści podatkowej zauważyć należy, że zgodnie z art. 119e ordynacji podatkowej korzyścią podatkową w sprawie będącej przedmiotem niniejszej opinii jest niepowstanie zobowiązania podatkowego.

Należy zgodzić się z Szefem KAS, że korzyścią podatkową będącą konsekwencją podjętej Czynności było obniżenie zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2018 rok w łącznej wysokości X XXX XXX zł. Osiągnięcie korzyści nastąpiło poprzez niezaliczenie do przychodów kwoty XX XXX XXX zł otrzymanej od Fundacji jako Pożyczka.

Działanie przede wszystkim / wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej

Przystępując do analizy przesłanki działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej wskazać należy na uregulowania zawarte w art. 119d Ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem czynność uznaje się za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, gdy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze czynności, wskazane przez podatnika, należy uznać za mało istotne. Analiza tego przepisu wskazuje wyraźnie, że istotne jest określenie celu podjęcia czynności, czyli pewnego sposobu postępowania, który oceniany jest z perspektywy możliwości zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej.

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

W efekcie, analizując przesłankę działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej uwagę należy skupić na konkretnych czynnościach podjętych przez podmiot, którego działania są oceniane i dokonać zestawienia (porównania) ewentualnych deklarowanych przez podatnika ekonomicznych lub gospodarczych celów podjętych czynności z korzyścią podatkową osiągniętą przez tego podatnika. W sytuacji, w której w wyniku takiego zestawienia okaże się, że wskazywane przez podatnika cele są mało istotne w porównaniu z osiągniętą korzyścią podatkową, możliwe jest uznanie, iż przesłanka działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej została spełniona.

Art. 119d Ordynacji podatkowej nie powinien być odczytywany jako przepis uniemożliwiający zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w sytuacji, w której podatnik wskaże na cele, jakie chciał osiągnąć decydując się na rozpoczęcie konkretnych czynności. Taki sposób odczytywania normy art. 119d Ordynacji podatkowej oznaczałby bowiem możliwość zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej jedynie w przypadku tych sytuacji, w których jedynym celem podatnika była chęć osiągnięcia korzyści podatkowych. Jak jednak wyraźnie

wskazuje art. 119a § 5 Ordynacji podatkowej w takiej sytuacji Szef KAS stosując klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania nie jest zobowiązany do poszukiwania czynności odpowiedniej i określania na jej podstawie skutków podatkowych, ale przyjmuje skutki podatkowe na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności w ogóle nie dokonano.

Powyższe wskazuje więc wyraźnie, że podane przez podatnika cele ekonomiczne lub gospodarcze powinny być odnoszone do kwestionowanych przez Szefa KAS czynności (zespołu czynności). Nie powinny to być więc cele, które możliwe byłyby również do osiągnięcia, gdyby podatnik od początku dokonał czynności odpowiedniej.

W dotychczasowym toku postępowania Podatnik wskazywał na brak przesłanek do uznania, że w niniejszej sprawie mamy do czynienia z unikaniem opodatkowania, gdyż podjęte przez niego czynności nie były dokonane przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, choć nie przedstawił w tym zakresie (także w odwołaniu) przekonujących dowodów.

W toku kontroli celno-skarbowej, jak również w pismach kierowanych do Szefa KAS, Podatnik wykazywał, że Fundacja została utworzona w celu zachowania ciągłości i stabilności działalności gospodarczej prowadzonej przez C i D na wypadek jego śmierci lub śmierci jego małżonki, ze względu na ich wiek i stan zdrowia. Dodatkowo w toku kontroli celno-skarbowej Podatnik przedłożył dokumentację medyczną wskazującą, że zaczął podupadać na zdrowiu.

Należy zauważyć, że w niniejszej sprawie przedmiotem analizy nie są cele ekonomiczne i gospodarcze w odniesieniu do powołania Fundacji, ani też struktura organizacyjna, jaką stworzył Podatnik ustanawiając na Malcie – spółkę holdingową.

Wątpliwości Rady nie budzi istnienie Fundacji, lecz fakt, że udzieliła ona Pożyczki Podatnikowi w kwocie XX XXX XXX zł na XX lat uszczuplając istotnie środki posiadane przez Fundację z tytułu sprzedaży CH. Takie działanie nie wpisuje się w zabezpieczenie rodziny na wypadek śmierci Podatnika, gdyż niespłacona Pożyczka wejdzie do masy spadkowej i będzie musiała być uregulowana przez spadkobierców, a Fundacja została pozbawiona środków, które mogłaby przekazać beneficjentom.

Należy zgodzić się z Szefem KAS, że zabezpieczenie przez Podatnika ciągłości działalności spółek C i D nie ma związku z czynnością prowadzącą do uzyskania korzyści podatkowej, którą jest udzielenie przez Fundację pożyczki Podatnikowi. Zatem ten cel nie przystaje do Czynności będącej przedmiotem w niniejszej sprawie.

Podatnik wskazywał, że Pożyczka została zaciągnięta na cele inwestycyjne, jednak należy zwrócić uwagę, że inwestycję na którą zaciągnął Pożyczkę realizuje od 2006 r. i część kwoty została przeznaczona na spłatę pożyczki z (...) października 2018 r. Ponadto na inwestycję Podatnik przeznaczył jedynie XX% kwoty Pożyczki, a pozostała część została przeznaczona na potrzeby jego i jego rodziny. Mając na uwadze również to, że faktycznie Pożyczka została przeznaczona na zaspokojenie bieżących potrzeb rodziny Z (potrzeby konsumpcyjne Podatników, darowizny pieniędzy na rzecz synów), to przeznaczenie tej Pożyczki miało charakter wypłaty świadczenia na rzecz beneficjentów.

Rada podziela stanowisko Szefa KAS, potwierdzając, że czynność została dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej w podatku dochodowym od osób fizycznych w 2018 r. a zaprezentowane wyżej wyjaśnienia stron nie mają w ocenie Rady charakteru przekonywującego. Nie oznacza to, że Rada w sposób kategoryczny odrzuca motywy strony (uznając, że założenie fundacji rodzinnej w celu zabezpieczenia majątku może być i jest często uzasadnione) jednakże, w stosunku do uzyskanej korzyści podatkowej to jest pozostawienie do dyspozycji podatnika kwoty XX mln złotych z majątku fundacji bez opodatkowania czynności nie posiadają cechy istotności.

Sztuczny sposób działania

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.

Podatnik wyzbył się nieodpłatnie swojego majątku tworząc Fundację i nie zapewnił sobie możliwości wypłaty świadczeń z tego podmiotu, co spowodowało konieczność zaciągnięcia Pożyczki. Należy zgodzić się z Szefem KAS, że rozsądnie działający podmiot, zapewniłby sobie możliwość wypłaty świadczeń przez podmiot, który zasilł nieodpłatnie majątkiem gromadzonym przez całe życie, tak aby być zabezpieczonym finansowo.

Rada podziela pogląd Szefa KAS, że działanie Podatnika za zgodą Podatniczki polegające na darowiznie udziałów C i D przy jednoczesnym niezapewnieniu sobie prawa do bycia beneficjentem Fundacji, stanowiło po stronie Podatnika wzięcie na siebie ryzyka gospodarczego, które faktycznie przewyższało spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, że należy uznać, że działający rozsądnie podmiot nie wybrałby tego sposobu działania.

Słusznie w ocenie Rady, stwierdził Szef KAS, że biorąc pod uwagę, że docelowo Podatnik uzyskał od Fundacji Pożyczkę na XX XXX XXX zł, to przeniesienie na Fundację całego majątku, mogło spowodować, że Fundacja nie udzieli mu Pożyczki, a w wyniku błędnych decyzji inwestycyjnych zmniejszy wartość wniesionego do niej majątku. W ocenie Szefa KAS, gdyby nie korzyść podatkowa, Podatnik nie pojąłby takiego ryzyka, a przekazując majątek Fundacji, zabezpieczyłby swoje potrzeby finansowe.

W opinii Rady w niniejszej sprawie mamy do czynienia ze spełnieniem definicji sztuczności, o której mowa w art. 119c § 1 Ordynacji podatkowej. Przyjęty przez Stronę sposób działania wypełnia przesłankę sztucznego działania określoną w art. 119c § 2 pkt 5 Ordynacji podatkowej, tj. można w niniejszej sprawie stwierdzić występowanie ryzyka ekonomicznego lub gospodarczego przewyższającego spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, że należy uznać, że działający rozsądnie podmiot nie wybrałby tego sposobu działania.

Sprzeczność z celem i przedmiotem przepisu ustawy podatkowej

Zastosowanie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania wymaga, aby osiągnięta przez podatnika korzyść była sprzeczna z celem i przepisem ustawy podatkowej.

Do oceny, czy dana korzyść podatkowa została uzyskana w sposób sprzeczny z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej niezbędne jest zatem odwołanie się do treści normy prawnej, która mogłaby mieć zastosowanie, gdyby nie zastosowano tej czynności. Przez okoliczności, o których mowa w tym przepisie rozumieć należy *wszystko to, co towarzyszy jakiejś sytuacji lub zdarzeniu*.

Należy zgodzić się z Szefem KAS, osiągnięta przez Podatnika korzyść podatkowa jest sprzeczna z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, w szczególności z art. 9 ust. 1, 1a i 2, art. 11 ust. 1, art. 20 ust. 1, art. 27 ust. 1 i ust. 1a pkt 4 ustawy o PIT. Celem przedmiotowych przepisów jest opodatkowanie dochodów osiąganych przez rezydentów Rzeczypospolitej Polskiej.

Zgodnie z art. 9 ust. 1, 1a i 2 ustawy o PIT, opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku. Jeżeli podatnik uzyskuje dochody z więcej niż jednego źródła, przedmiotem opodatkowania w danym roku podatkowym jest, z zastrzeżeniem art. 25e, art. 29-30cb, art. 30da-30f oraz art. 44 ust. 7e i 7f, suma dochodów z wszystkich źródeł przychodów. Dochodem

ze źródła przychodów, jeżeli przepisy art. 24-25 oraz art. 30f nie stanowią inaczej, jest nadwyżka sumy przychodów z tego źródła nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku podatkowym. Jeżeli koszty uzyskania przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą ze źródła przychodów. Art. 10 ust. 1 pkt 9 ustawy o PIT, jako jedno ze źródeł przychodu wymienia inne źródła.

Zgodnie natomiast z art. 11 ust. 1 ustawy o PIT - przychodami (...) są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. W ramach art. 20 ust. 1 ustawy o PIT zawarto przykładowy katalog przychodów z innych źródeł, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9.

Należy zgodzić się z Szefem KAS, że celem wyżej cytowanych przepisów jest opodatkowanie faktycznie uzyskiwanych przychodów (niezależnie czy przychody uzyskiwane są w Polsce czy zagranicą). Ustawodawca decydując się na opodatkowanie przychodów z innych źródeł miał na celu takie ukształtowanie przedmiotu opodatkowania podatkiem dochodowym aby objął on wszelkie przysporzenia uzyskiwane przez podatników. Sprzeczne z duchem tych regulacji są zatem wszelkie czynności podatników, które prowadzą – przy wykorzystaniu sztucznych mechanizmów – do obejścia norm opodatkujących wartość otrzymanych przychodów.

W analizowanej sprawie szef KAS słusznie zauważył, w wyniku dokonania Czynności doszło do wypłacenia świadczenia z Fundacji na rzecz Podatnika, jednak przychód ten nie został opodatkowany, z uwagi na to, że Podatnik (Fundator) mając faktyczny wpływ na Fundację, jej ustrój i stosunki wewnętrzne, a także podmioty nią zarządzające i ją nadzorujące, zawarł z nią umowę Pożyczki, która nie jest przez niego spłacana, a która stanowiła tytuł prawny do przekazania mu środków pieniężnych z Fundacji.

Rada podziela pogląd Szefa KAS, że sprzeczne z intencją ustawodawcy jest uzyskiwanie środków tytułem pożyczki, która jest zawarta na długi okres czasu i w okresie kredytowania nie jest spłacany ani kapitał ani odsetki. W takim przypadku powstaje bowiem przysporzenie w majątku Podatnika, które w okresie XX letnim ma charakter bezzwrotny i bezkosztowy.

Niezależnie od powyższych konkluzji Rada uznaje, iż osiągnięta korzyść podatkowa jest sprzeczna z celem i przedmiotem przepisów ustawy o PIT oraz ustawy o CIT przewidujących opodatkowanie transferu do udziałowców dochodu wypracowanego w spółce kapitałowej. Regulacje te bowiem przewidują opodatkowanie dystrybucji dochodów ze spółek kapitałowych niezależnie od ich formy, tj. każda z tych form jest opodatkowana:

- wypłata dywidendy z spółki kapitałowej na rzecz udziałowców
- przekazanie całości lub części kapitału zapasowego utworzonego z niepodzielnych zysków na kapitał zakładowy spółki kapitałowej (zwiększenie wartości nominalnej udziałów),
- przekształcenie spółki kapitałowej posiadającej niepodzielone zyski w spółkę osobową,
- likwidacja spółki kapitałowej, wskutek której następuje przekazanie udziałowcom majątku likwidowanego podmiotu.

System podatku dochodowego od osób prawnych jest kompletny, jeżeli chodzi o opodatkowanie transferu do udziałowców dochodu wypracowanego w spółce kapitałowej. Działanie podatnika było sprzeczne z powyższą zasadą (modelem opodatkowania spółek kapitałowych), ponieważ pomimo efektywnego przeniesienia na faktycznego udziałowca (Podatnika) maltańskiej spółki holdingowej ekonomicznej wartości wynikającej z otrzymanej dywidendy nie doszło do opodatkowania. Niezależnie od powyższego Rada uznaje, iż Szef KAS rozważył prawidłowo dla celów ustalenia czynności odpowiedniej, alternatywne sposoby opodatkowania wypłaty świadczenia dla Podatnika.

Czynność odpowiednia

W myśl art. 119a § 3 Ordynacji podatkowej 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.

Rada podziela pogląd szefa KAS, że przeprowadzona Czynność była działaniem pozbawionym uzasadnienia ekonomicznego i została dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. W związku z powyższym szef KAS słusznie uznał, że czynnością odpowiednią byłoby ustanowienie Podatnika beneficjentem Fundacji i wypłata na jego rzecz XX XXX XXX zł.

Analiza racjonalności podjętych przez Stronę działań, pozwala uznać, że gdyby faktycznym celem podatnika była ochrona majątku i zabezpieczenie ich w fundacji to wniesione składniki majątku pozostały w jej władaniu. Tymczasem zebrany materiał dowodowy wskazuje, iż dążeniem podatnika był transfer środków do Polski. Cel taki podatnik zrealizował co pozwoliło mu wykorzystać bez opodatkowania pieniądze wypłacone fundacji i przeznaczyć je na cele prywatne (przetransferowane środki zostały ostatecznie poniesione na nakłady inwestycyjne

na działce zlokalizowanej w Polsce, będącej własnością Strony i przeznaczoną na cele komercyjne).