

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DTS5.8092.3.2025

MINISTRA FINANSÓW I GOSPODARKI

z dnia 29 lipca 2025 r.

**w sprawie kwalifikacji czynności polegającej na podwyższeniu kapitału zakładowego
spółki kapitałowej na gruncie przepisów o schematach podatkowych w ramach ustawy
z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych**

Działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁾ (dalej: „Ordynacja podatkowa”), w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe, wyjaśniam co następuje.

I. Opis zagadnienia, w związku, z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego.

Niniejsza interpretacja dotyczy prawidłowej kwalifikacji, na gruncie przepisów o schematach podatkowych zawartych w dziale III rozdziale 11a Ordynacji podatkowej, uzgodnienia polegającego na podwyższeniu kapitału zakładowego spółki kapitałowej w sytuacji, kiedy na gruncie przepisów podatkowych – nie nastąpi obowiązek zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych lub podstawa opodatkowania tym podatkiem nie będzie obliczana od pełnej wysokości wniesionego wkładu.

Instytucja raportowania schematów podatkowych do krajowego porządku prawnego weszła w życie z dniem 1 stycznia 2019 r. na mocy 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 ustaw²⁾, która dodała w Ordynacji podatkowej

¹⁾ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111, z późn. zm.).

²⁾ Ustawa 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).

w dziale III rozdział 11a – Informacje o schematach podatkowych. Ustawa ta implementowała do polskiego porządku prawnego Dyrektywę Rady (UE) 2018/822³⁾.

Założeniem regulacji dotyczących schematów podatkowych było stworzenie narzędzia do ochrony dochodów budżetu państwa. Narzędzia dającego szybko dostęp do istotnych informacji dotyczących podejmowanych przez podatników działań w obszarze potencjalnie agresywnego planowania podatkowego i stworzenia możliwości podjęcia stosownych działań w celu eliminacji tego zjawiska poprzez zmiany legislacyjne, a nie informowanie o transakcjach typowych dla prowadzonej przez podmioty działalności gospodarczej, których zasady rozliczania wynikają wprost z przepisów podatkowych.

Regulacje o schematach podatkowych zobowiązały niektóre podmioty (promotorów, wspomagających i korzystających) do raportowania uzgodnień, które spełniają cechy określone w Ordynacji podatkowej (tzw. cechy rozpoznawcze).

Składane do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (dalej jako: „Szef KAS”) informacje o schematach podatkowych (MDR-1) ujawniły wątpliwości interpretacyjne raportujących dotyczące wpływu uzgodnienia polegającego na podwyższeniu kapitału zakładowego spółki kapitałowej na obowiązki podmiotów w zakresie raportowania schematu podatkowego.

W opisach składanych informacji o schematach podatkowych przekazujący informację wskazują, że w wyniku podwyższenia kapitału zakładowego może dojść do sytuacji, w której nie wystąpi obowiązek zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych lub obowiązek podatkowy na podstawie tej ustawy (z uwzględnieniem postanowień dyrektywy lub orzecznictwa TSUE) będzie ograniczony.

Według raportujących, takie uzgodnienie podlega raportowaniu jako schemat podatkowy, ponieważ spełnia:

- 1) kryterium głównej korzyści z art. 86a § 2 Ordynacji podatkowej;
- 2) ogólną cechę rozpoznawczą z art. 86a § 1 pkt 6 lit. d Ordynacji podatkowej zgodnie z którą dokonywane w ramach uzgodnienia czynności opierają się na znacznie ujednoliconej dokumentacji albo przyjmują znacznie ujednoliconą formę, które nie wymagają istotnych zmian w celu wdrożenia schematu u więcej niż jednego korzystającego;
- 3) ogólną cechę rozpoznawczą z w art. 86a § 1 pkt 6 lit. f Ordynacji podatkowej, kiedy dochodzi do zmiany kwalifikacji dochodu (przychodów) do innego źródła dochodów (przychodów) lub zmiany

³⁾ Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz. Urz. UE L 139 z 05.06.2018, str. 1).

zasad opodatkowania, których skutkiem jest faktycznie niższe opodatkowanie, zwolnienie lub wyłączenie z opodatkowania.

W konsekwencji przedstawionego powyżej stanu faktycznego (opisu schematu podatkowego), podmioty przekazujące informację uznają się za promotorów, wspomagających lub korzystających i raportują schemat podatkowy do Szefa KAS na podstawie przepisów działu III rozdziału 11a Ordynacji podatkowej.

Przytoczony opis schematu podatkowego oraz przepisy działu III rozdziału 11a Ordynacji podatkowej budzą wątpliwości interpretacyjne stąd konieczne jest dookreślenie konkretnych sytuacji, kiedy może dojść do wystąpienia schematu podatkowego w ramach takiego uzgodnienia.

II. Wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym.

1. Kapitał zakładowy w spółkach kapitałowych i procedura podwyższenia kapitału zakładowego

Podstawowym źródłem finansowania działalności gospodarczej prowadzonej przez spółki kapitałowe jest kapitał zakładowy, który stanowi wyrażoną w pieniądzu sumę wartości wkładów, które wspólnicy zobowiązali się w umowie spółki wnieść do jej majątku. Kapitał zakładowy jest tworzony wraz z powstaniem (założeniem) spółki kapitałowej. Jego wysokość jest wskazana w umowie spółki. Minimalną wysokość kapitału zakładowego danej spółki kapitałowej określają przepisy Kodeksu spółek handlowych⁴⁾ (dalej jako: KSH).

Kapitał zakładowy w spółkach kapitałowych pełni ważną rolę informacyjną dla interesariuszy wewnętrznych (pracowników, właścicieli) i zewnętrznych (instytucje finansowe, administracja skarbową, kontrahenci). Wysokość kapitału zakładowego informuje jaka część sumy bilansowej jest zaangażowana przez właścicieli i przyczynia się do samofinansowania działalności gospodarczej spółki. Jest to podstawowa kategoria ekonomiczna oceniana przez instytucje finansowe podczas przeprowadzania rozmaitych operacji finansowych, m.in. takich jak udzielanie kredytu.

W przypadku spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, kapitał zakładowy dzieli się na udziały o równej albo nierównej wartości nominalnej oraz w przypadku spółki akcyjnej dzieli się na akcje o równej wartości nominalnej. Udziały w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością lub akcje w spółce akcyjnej mogą być obejmowane w zamian za wkład pieniężny lub niepieniężny (aport). Najczęściej

⁴⁾ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz. U. z 2024 r. poz. 18), dalej: „KSH”. W przypadku spółki z ograniczoną odpowiedzialnością zgodnie z art. 154 § 1 KSH 5 000 złotych, a w przypadku spółki akcyjnej zgodnie z art. 308 § 1 KSH 100 000 złotych.

spotykaną formą obejmowania udziałów lub akcji w zamian za wkład niepieniężny (aport) jest m.in. wniesienie: nieruchomości, przedsiębiorstwa, know-how, licencji, patentu czy znaku towarowego.

Wartość wkładu wspólnika obejmującego udziały lub akcje nie może być niższa niż wartość nominalna tych udziałów lub akcji. Nie ma jednak ograniczeń, aby wartość wnoszonego wkładu była wyższa niż wartość nominalna obejmowanych udziałów lub akcji. Zgodnie z KSH, jeśli powstanie nadwyżka (tj. udziały lub akcje są obejmowane po cenie wyższej od ich wartości nominalnej) takie środki są przekazywane na kapitał zapasowy⁵⁾.

Określenie wysokości kapitału zakładowego jest jedną z obligatoryjnych klauzul umowy spółki kapitałowej, a zmiana wysokości kapitału zakładowego jest zmianą umowy spółki kapitałowej⁶⁾. Przepisy KSH umożliwiają jednocześnie wyjątek od tej zasady tj. podwyższenie kapitału zakładowego spółki bez zmiany umowy spółki – na podstawie istniejących (ściśle określonych uprzednio) postanowień umowy spółki⁷⁾.

Tym samym, podwyższenie kapitału zakładowego może nastąpić na mocy dotychczasowych postanowień umowy spółki przewidujących maksymalną wysokość podwyższenia kapitału zakładowego i termin podwyższenia na podstawie uchwały wspólników oraz, co do zasady, w ramach zmiany umowy spółki. Samo podwyższenie kapitału zakładowego przeprowadzane jest poprzez:

- 1) utworzenie nowych udziałów, emisje nowych akcji lub
- 2) podwyższenie wartości nominalnej istniejących udziałów lub akcji.

W przypadku natomiast prostej spółki akcyjnej – tworzy się wyrażony w złotych kapitał akcyjny, na który przeznacza się wniesione wkłady pieniężne oraz niepieniężne. Wkładem niepieniężnym na pokrycie akcji może być wszelki wkład mający wartość majątkową, w szczególności świadczenie pracy lub usług⁸⁾. Co istotne, akcje nie posiadają wartości nominalnej, nie stanowią części kapitału akcyjnego i są niepodzielne. Kapitał akcyjny powinien wynosić co najmniej 1 złoty. Wysokość kapitału akcyjnego nie jest określana w umowie spółki, a do zmian wysokości kapitału akcyjnego nie stosuje się przepisów o zmianie umowy spółki⁹⁾.

2. Opodatkowanie podatkiem PCC podwyższenia kapitału zakładowego

Zagadnienie opodatkowania podwyższenia kapitału zakładowego spółek kapitałowych było przedmiotem wielu wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych oraz interpretacji ogólnych.

⁵⁾ Art. 154 § 3 i art. 396 § 2 KSH.

⁶⁾ Art. 157 § 1 pkt 3, art. 300³ § 2, art. 304 § 1 pkt 4 KSH.

⁷⁾ Art. 257 KSH.

⁸⁾ Art. 300² KSH.

⁹⁾ Art. 300³ KSH.

W myśl art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k i pkt 2 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych¹⁰⁾ (dalej jako: „ustawa o PCC”) podatkowi od czynności cywilnoprawnych (dalej jako: „PCC”) podlegają, co do zasady umowy spółki i ich zmiany.

Stosownie do przepisu art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy o PCC – za zmianę umowy spółki przy spółce kapitałowej uważa się podwyższenie kapitału zakładowego z wkładów lub ze środków spółki oraz dopłaty. Zgodnie z brzmieniem art. 4 pkt 9 ustawy o PCC obowiązek podatkowy ciąży na spółce.

Podstawę opodatkowania natomiast stanowi przy podwyższeniu kapitału zakładowego spółki kapitałowej – wartość, o którą podwyższono kapitał zakładowy¹¹⁾.

Tym samym, bez względu na wartość wniesionych wkładów do spółki kapitałowej, podstawą opodatkowania PCC jest zawsze jedynie wartość, o którą podwyższono kapitał zakładowy danej spółki. Nie podlega opodatkowaniu tym podatkiem nadwyżka wartości wniesionych wkładów ponad wartość nominalną obejmowanych udziałów lub akcji, która została przekazana na kapitał zapasowy spółki.

W wyniku uchwały NSA z dnia 19 listopada 2012 r. sygn. akt II FPS 1/12 utrwalila się jednolita linia orzecznicza sądów administracyjnych, zgodnie z którą w stanie prawnym obowiązującym przed 1 stycznia 2007 r. w przypadku umowy spółki i jej zmiany związanej z wniesieniem wkładu niepieniężnego (aportu) dochodziło do wyłączenia od opodatkowania PCC na podstawie art. 2 pkt 4 ustawy o PCC w zakresie, w jakim wniesienie do spółki aportu podlegało opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług albo było zwolnione od tego podatku.

W stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. czynność wniesienia wkładu niepieniężnego w postaci niektórych rodzajów aportu była wyłączona z opodatkowania PCC na podstawie art. 2 pkt 4 ustawy o PCC, jeśli przynajmniej jedna ze stron z tytułu dokonania tej czynności podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług lub była z tego podatku zwolniona.

PCC na gruncie prawa polskiego jest odpowiednikiem podatku kapitałowego w ramach Unii Europejskiej. Dlatego też przepisy o PCC podlegają pełnej harmonizacji z zasadami opodatkowania dotyczącymi spółek kapitałowych wskazanymi w dyrektywie Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału¹²⁾ oraz poprzedzającej ją dyrektywie Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału¹³⁾.

Na gruncie prawa europejskiego, w świetle zasady *stand still* w PCC wynikającej z powyższych dyrektyw, w tym z treści art. 7 ust. 2 w związku z art. 7 ust. 1 dyrektywy 69/335/EWG, a także

¹⁰⁾ Dz. U. z 2024 r., poz. 295, z późn. zm.

¹¹⁾ Art. 6 ust. 1 pkt 8 lit. b ustawy o PCC.

¹²⁾ Dyrektywa Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz. Urz. UE L 46 z 21.2.2008, str. 11, z późn. zm.).

¹³⁾ Dz. Urz. UE L 249 z 3.10.1969, str. 25, z późn. zm.

z orzecznictwa TSUE¹⁴, istnieje zakaz opodatkowania podatkiem kapitałowym przez państwo członkowskie czynności gromadzenia kapitału w spółkach kapitałowych, która była objęta tym podatkiem w dniu 1 lipca 1984 r., a następnie kiedykolwiek czynność ta została zwolniona (wyłączona) od tego podatku¹⁵).

Ustawa o PCC została kolejno znowelizowana 1 stycznia 2007 r. oraz 22 kwietnia 2010 r. Z dniem 1 stycznia 2007 r. doprecyzowano przepisy art. 2 pkt 4 ustawy o PCC, aby wyłączenie od PCC nie obejmowało umowy spółki i jej zmiany związanej z wniesieniem aportu zwolnionego od VAT, a następnie 22 kwietnia 2010 r. także w zakresie umowy spółki i jej zmiany związanej z wniesieniem aportu objętego podatkiem od towarów i usług.

Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z dnia 19 listopada 2012 r. wskazał, że dokonując 1 stycznia 2007 r. oraz 22 kwietnia 2010 r. nowelizacji art. 2 pkt 4 ustawy o PCC, objęto ponownie umowy spółki i jej zmiany w odniesieniu do wkładów niepieniężnych zakresem przedmiotowym PCC, naruszając klauzulę ciągłości (*stand still*)¹⁶. Tym samym NSA uznał, że biorąc pod uwagę termin wejścia w życie nowelizacji ustawy o PCC, opodatkowanie PCC czynności wniesienia aportu jest sprzeczne z prawem unijnym i narusza ww. klauzulę *stand still*.

W konsekwencji, na gruncie PCC, w ramach podwyższenia kapitału zakładowego spółek kapitałowych:

- 1) w przypadku pokrycia podwyższonego kapitału wkładami pieniężnymi – podstawą opodatkowania jest kwota wkładu przekazana na kapitał zakładowy;
- 2) w przypadku pokrycia podwyższonego kapitału wkładami niepieniężnymi podlegającymi VAT lub zwolnionymi z VAT – PCC nie powinien być pobierany – zgodnie z opisaną powyżej zasadą *stand still*.

Zasada *stand still* nie dotyczy natomiast pobierania PCC od wniesienia wkładów do spółek kapitałowych, które nie podlegały VAT, m.in.:

- 1) przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa,
- 2) wierzytelności,
- 3) papierów wartościowych (m.in. akcji czy obligacji).

¹⁴ Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, m.in. w wyroku z dnia 16 czerwca 2011 r., C-212/10, Logstor ROR Polska sp. z o.o. wskazał, że państwo członkowskie, które po dniu 1 lipca 1984 r. zwolniło zgodnie z art. 7 ust. 2 dyrektywy 69/335/EWG określone czynności z opodatkowania podatkiem kapitałowym, nie może ponownie wprowadzić takiego podatku od tych czynności (EU:C:2011:404, pkt 39).

¹⁵ Znalazło to wyraz w orzecznictwie sądów administracyjnych, m.in. w wyrokach NSA: z dnia 3 czerwca 2014 r., sygn. akt II FSK 1667/12; z dnia 9 czerwca 2015 r., sygn. akt II FSK 1276/13; oraz z dnia 17 listopada 2015 r., sygn. akt II FSK 2387/13.

¹⁶ Uchwała NSA z dnia 19 listopada 2012 r. sygn. akt II FPS 1/12.

Odnosnie prostej spółki akcyjnej, ze względu na powyższą zasadę *stand still*, zawarcie umowy i kolejno wpłata dodatkowego kapitału na kapitał akcyjny również nie są opodatkowane PCC – takie czynności pozostają poza zakresem tej ustawy. Wynika to z faktu, że skoro w dniu 1 lipca 1984 r. prosta spółka akcyjna nie była unormowana w polskim porządku prawnym (została wprowadzona do polskiego systemu z dniem 1 lipca 2021 r.) – a tym samym umowa tej spółki nie była w tym dniu opodatkowana PCC – to w konsekwencji nie może być ona nim objęta w dacie późniejszej.

3. Podwyższenie kapitału zakładowego na gruncie przepisów o schematach podatkowych

Odnosząc zagadnienie podwyższenia kapitału zakładowego na grunt przepisów o schematach podatkowych należy stwierdzić co następuje:

Obowiązek raportowania schematu podatkowego, o którym mowa w art. 86a § 1 pkt 10 Ordynacji podatkowej powstaje w sytuacji, kiedy uzgodnienie:

- 1) spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada ogólną cechę rozpoznawczą,
- 2) spełnia szczególną cechę rozpoznawczą, lub
- 3) spełnia inną szczególną cechę rozpoznawczą.

3.1. Cechy rozpoznawcze jakie mogą zostać spełnione w ramach danego uzgodnienia

W opisach raportowanych schematów podatkowych podmioty obowiązane (promotor, wspomagający lub korzystający) wskazują na spełnienie kryterium głównej korzyści oraz ogólnej cechy rozpoznawczej wymienionej w:

- 1) art. 86a § 1 pkt 6 lit. d Ordynacji podatkowej (znacznie ujednolicona dokumentacja albo forma nie wymagająca istotnych zmian w celu wdrożenia schematu u więcej niż jednego korzystającego).

Należy wskazać, że opracowanie dokumentacji związanej z podwyższeniem kapitału zakładowego/zapasowego z założenia opiera się na znacznie ujednoliconej dokumentacji. Ramy podejmowanych przez wspólników uchwał są wprost określone w KSH. Zmiana umowy spółki jest sporządzana w formie aktu notarialnego przez notariusza, który działa na opracowanych wzorach. Dokumentacja sporządzona dla jednej spółki kapitałowej może być również wykorzystana do przeprowadzenia tej samej operacji dla innej spółki kapitałowej. Jest to fakt powszechnie znany, niemniej na gruncie regulacji działu III rozdziału 11a Ordynacji podatkowej może prowadzić do uznania, że dochodzi do spełnienia ogólnej cechy rozpoznawczej wskazanej w art. 86a § 1 pkt 6 lit. d tej ustawy.

- 2) art. 86a § 1 pkt 6 lit. f Ordynacji podatkowej (zmiana kwalifikacji dochodów (przychodów) do innego źródła dochodów (przychodów) lub zmiana zasad opodatkowania).

Za nieprawidłowe należy uznać oznaczanie przez raportujących spełnienie ogólnej cechy rozpoznawczej wskazanej w art. 86a § 1 pkt 6 lit. f Ordynacji podatkowej, według której dochodzi do:

- 1) zmiany kwalifikacji dochodów (przychodów) do innego źródła dochodów (przychodów) lub
- 2) zmiany zasad opodatkowania, których skutkiem jest faktycznie niższe opodatkowanie, zwolnienie lub wyłączenie z opodatkowania.

Pierwszy z warunków nie jest spełniony. Podwyższenie kapitału zakładowego, gdzie wkład ponad wartość nominalną udziałów (akcji) ma zostać przelany na kapitał zapasowy – nie będzie skutkowało opodatkowaniem podatkiem dochodowym od osób fizycznych lub podatkiem dochodowym od osób prawnych. Tym samym nie dochodzi do opodatkowania, a w konsekwencji nie ma możliwości zmiany kwalifikacji do innego źródła dochodów (przychodów).

Drugi z warunków dotyczy zmiany zasad opodatkowania, który należy rozpatrywać na gruncie przepisów ustawy o PCC. Nie będzie schematem podatkowym sytuacja, w której, na podstawie obowiązujących przepisów,:

- 1) czynność nie będzie opodatkowana PCC lub
 - 2) podstawą opodatkowania PCC nie będzie pełna wysokość wnoszonego wkładu,
- jeśli taka sytuacja wynika wprost z przepisów ustawy. W takiej sytuacji nie dochodzi do wypełnienia kryterium głównej korzyści, w ramach którego badana jest alternatywna droga postępowania podmiotu.

3.2. Kryterium głównej korzyści

Obie omawiane cechy, które są wskazywane przez podatników wymagają dodatkowo spełnienia kryterium głównej korzyści do uznania, że doszło do wystąpienia schematu podatkowego.

Kryterium głównej korzyści, zgodnie z art. 86a § 2 Ordynacji podatkowej, uważa się za spełnione, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej mógłby zasadnie wybrać inny sposób postępowania, z którym nie wiązałoby się uzyskanie korzyści podatkowej rozsądnie oczekiwanej lub wynikającej z wykonania uzgodnienia, a korzyść podatkowa jest główną lub jedną z głównych korzyści, którą podmiot spodziewa się osiągnąć w związku z wykonaniem uzgodnienia¹⁷⁾.

Poprzez korzyść podatkową¹⁸⁾, dla celów schematów podatkowych rozumie się:

¹⁷⁾ Art. 86a § 2 Ordynacji podatkowej.

¹⁸⁾ Art. 86a § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej.

- 1) niepowstanie zobowiązania podatkowego,
- 2) odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego,
- 3) obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego,
- 4) powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku,
- 5) zawyżenie kwoty nadpłaty,
- 6) zawyżenie kwoty zwrotu podatku,
- 7) brak obowiązku pobrania podatku przez płatnika, jeżeli wynika on z niepowstania zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości,
- 8) podwyższenie kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym – w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy,
- 9) niepowstanie obowiązku lub odsunięcie w czasie powstania obowiązku sporządzenia i przekazywania informacji podatkowych, w tym informacji o schematach podatkowych.

Korzyść podatkowa jest główną lub jedną z głównych korzyści, jeśli stanowi istotną lub determinującą przesłankę decyzji o wdrożeniu uzgodnienia, a nie jest jedynie pobocznym lub nieoczekiwanym skutkiem uzgodnienia. Kryterium głównej korzyści będzie więc, co do zasady, spełnione w przypadku, w którym uzgodnienie nie zostałoby wdrożone, gdyby nie oczekiwana korzyść podatkowa.

Kryterium głównej korzyści nie będzie spełnione, co do zasady, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie wskutek stosowania zgodnych z prawem rozwiązań nie ma lub nie miał alternatywnej, racjonalnej drogi postępowania, nawet jeżeli skutkiem tego działania jest osiągnięcie korzyści podatkowej.

Przesłanka głównej korzyści nie będzie również spełniona w sytuacji, gdy podatnik, który stoi przed wyborem pomiędzy dwiema czynnościami, nie jest zobowiązany do wyboru tej czynności, z którą wiąże się zapłata najwyższej kwoty podatku, lecz przeciwnie przysługuje mu prawo do dokonania wyboru takiej struktury swojej działalności, poprzez którą ograniczy swoje zobowiązanie podatkowe¹⁹⁾. Podatnikowi przysługuje swoboda wyboru struktur organizacyjnych oraz sposobu dokonywania

¹⁹⁾ Wyroki TSUE: z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 73; z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, pkt 47; z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, pkt 27; z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 42.

czynności, które uważa za najlepiej przystosowane do potrzeb swojej działalności gospodarczej oraz w celu ograniczenia swoich obciążeń podatkowych²⁰⁾.

W przypadku podwyższenia kapitału zakładowego może dojść do powstania korzyści podatkowej, jednak należy mieć na uwadze, że w praktyce gospodarczej celem wniesienia wkładu do spółki jest jej dokapitalizowanie. Tak więc, o ile faktycznie może wystąpić korzyść podatkowa w razie celowej alokacji części wkładu na kapitał zapasowy, to w praktyce nie jest ona zwykle głównym lub jednym z głównych celów podwyższenia kapitału. W konsekwencji podwyższenie kapitału zakładowego z jednoczesną alokacją części wkładu na kapitał zapasowy nie powinno, co do zasady, spełniać kryterium głównej korzyści, a w rezultacie nie powinno stanowić schematu podatkowego podlegającego raportowaniu.

4. Raportowanie uzgodnienia podwyższenia kapitału zakładowego jako schemat podatkowy

Uzgodnienie polegające na podwyższeniu kapitału zakładowego, w sytuacji gdy na gruncie obowiązujących przepisów wystąpił brak obowiązku pobrania PCC, co do zasady, nie powinno być uznawane za schemat podatkowy.

Celem zweryfikowania przesłanek skutkujących wystąpieniem schematu podatkowego, w przypadku spełnienia jakiegokolwiek ogólnej cechy rozpoznawczej (w tym, o których mowa w art. 86a § 1 pkt 6 lit. d oraz art. 86a § 1 pkt 6 lit. f Ordynacji podatkowej), należy zawsze badać, czy zostanie spełnione kryterium głównej korzyści. W ramach badania tego kryterium, należy również analizować przesłankę alternatywnej drogi postępowania²¹⁾. Tym samym, jeśli działania podmiotu są determinowane wprost przez przepisy KSH i ustawy o PCC – nie należy uznawać, że dochodzi do wystąpienia schematu podatkowego.

W konsekwencji, czynność polegająca na podwyższeniu kapitału zakładowego spółki kapitałowej, przez zmianę umowy spółki (czy to przez podwyższenie wartości nominalnej istniejących udziałów/akcji, czy przez utworzenie nowych udziałów/emisję nowych akcji) w sytuacji, gdy pokrycie podwyższonego kapitału jest dokonywane wkładem niepieniężnym podlegającym VAT lub zwolnionym od tego podatku – nie będzie schematem podatkowym jedynie z uwagi na brak opodatkowania PCC.

Natomiast jeśli podwyższony kapitał zakładowy pokryto wkładem pieniężnym a:

- 1) udziały objęto po cenie wyższej niż ich wartość nominalna lub
- 2) przy emisji akcji powstała nadwyżka ponad wartość nominalną,

²⁰⁾ Wyrok TSUE z dnia 22 grudnia 2020 r. w sprawie RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, pkt 53.

²¹⁾ Objasnienia podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r. „Informacje o schematach podatkowych (MDR)” str. 20.

i PCC został zapłacony jedynie od kwoty, o którą podwyższono kapitał zakładowy – czynność ta nie będzie stanowić schematu podatkowego z uwagi na opodatkowanie PCC, pod warunkiem że uzyskana nadwyżka nie pozwala na objęcie większej liczby udziałów lub akcji.

Jako schemat podatkowy powinno być traktowane natomiast podwyższenie kapitału zakładowego wkładem pieniężnym, gdy wspólnicy – chcąc celowo obniżyć podstawę opodatkowania PCC – nie podnoszą kapitału zakładowego o całą wartość wkładu pieniężnego. W takiej sytuacji może zostać bowiem wypełnione kryterium głównej korzyści, przez co należy ustalić determinującą przesłankę podejmowanych czynności i zweryfikować, czy takie działanie jest podyktowane uzyskaniem korzyści podatkowej przez podmiot podejmujący przedmiotowe czynności. Należy zatem dalej ustalić, czy przyczyną takiego postępowania podmiotów było jedynie obniżenie zobowiązania w PCC, czy też decydujące były inne powody np. inne postanowienia umowy spółki, zawarte wcześniej umowy inwestycyjne, itp.

Jeśli powód podwyższenia kapitału o taką kwotę wynikałby wprost np.:

- 1) z umowy inwestycyjnej, jaką zawarli wspólnicy w celu dokapitalizowania spółki, czy
- 2) z klauzul zawartych w umowie spółki,

– to nie należy uznawać, że doszło do spełnienia kryterium głównej korzyści, a tym samym do wystąpienia schematu podatkowego, podlegającego zaraportowaniu.

Zgodnie z powyższą zasadą, nie powinna być również uznawana jako schemat podatkowy wpłata dodatkowego kapitału na kapitał akcyjny prostej spółki akcyjnej – z uwagi na brak opodatkowania PCC takiej czynności. Czynność ta znajduje się bowiem poza zakresem przedmiotowym ustawy o PCC.

5. Podsumowanie

Konkludując, uzgodnienie, które dotyczy czynności w związku z którymi:

- 1) dokonywane są czynności opierające się na znacznie ujednoliconej dokumentacji albo przyjmujące znacznie ujednoliconą formę (art. 86a § 1 pkt 6 lit. d Ordynacji podatkowej) albo
- 2) dochodzi do zmiany kwalifikacji dochodów (przychodów) do innego źródła dochodów (przychodów) lub zmiany zasad opodatkowania, których skutkiem jest faktycznie niższe opodatkowanie, zwolnienie lub wyłączenie z opodatkowania (art. 86a § 1 pkt 6 lit. f Ordynacji podatkowej),

– będzie uznane za schemat podatkowy jedynie w sytuacji, kiedy równocześnie będzie spełnione kryterium głównej korzyści.

Oznacza to, że główną przyczyną podejmowanych czynności musi być uzyskanie korzyści podatkowej przez podmiot podejmujący czynności polegające na podwyższeniu kapitału zakładowego poprzez utworzenie nowych udziałów, których nadwyżka ma zostać przelana na kapitał zapasowy.

Niezależnie od powyższego, należy podkreślić, że uzgodnienie może być zespołem powiązanych ze sobą czynności, w tym czynności lub zespołem czynności planowanych, których co najmniej jedna strona jest podatnikiem lub które mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego.

W konsekwencji, zawsze należy badać cały kontekst przeprowadzanej czynności czy transakcji, w tym jak kształtuje się sytuacja podatkowa spółki po podwyższeniu kapitału.

6. Wyłączenie z raportowania schematów podatkowych

W przedmiocie obowiązków raportowania schematów podatkowych należy wziąć pod uwagę również wyłączenia, o których mowa w art. 86a § 5 i 5a Ordynacji podatkowej.

W związku z powyższym nie każdy schemat podatkowy polegający na podwyższeniu kapitału zakładowego poprzez utworzenie nowych udziałów, których nadwyżka ma zostać przelana na kapitał zapasowy – nie będzie podlegał raportowaniu do Szefa KAS, nawet jeśli spełnia warunki z art. 86a § 1 pkt 10 lit. a w związku z art. 86a § 1 pkt 6 lit. d i f Ordynacji podatkowej.

Obowiązek zgłoszenia schematu podatkowego powstaje w przypadku schematów podatkowych tzw. krajowych (tj. schematów podatkowych innych niż schemat podatkowy transgraniczny), jeśli w uzgodnieniu podmiot dokonujący transakcji podwyższenia kapitału zakładowego poprzez utworzenie nowych udziałów, których nadwyżka ma zostać przelana na kapitał zapasowy spełnia kryterium kwalifikowanego korzystającego, tj.:

- 1) jeżeli jego przychody lub koszty albo wartość aktywów w rozumieniu przepisów ustawy o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych, przekroczyły w roku poprzedzającym lub w bieżącym roku obrotowym równowartość 10 000 000 euro lub
- 2) wartość przedmiotu transakcji (podwyższenia kapitału) przekracza 2 500 000 euro wartości rynkowej lub
- 3) jeżeli podmiot dokonujący transakcji podwyższenia kapitału jest podmiotem powiązanym w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT lub art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT z podmiotem, który przekracza limit 10 000 000 euro przychodów lub kosztów albo wartości aktywów w poprzednim lub bieżącym roku podatkowym.

W przypadku podmiotów, które nie prowadzą ksiąg rachunkowych, przychody i koszty ustala się odpowiednio zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych lub ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych w odpowiednich latach podatkowych, a wartość aktywów – zgodnie z ich wartością rynkową w odpowiednich latach kalendarzowych.

Wyrażone w euro kwoty przelicza się na złote według średniego kursu ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roku kalendarzowego poprzedzającego rok, w którym nastąpiło zdarzenie skutkujące obowiązkiem przekazania informacji o schemacie podatkowym innym niż schemat podatkowy transgraniczny.

Dodatkowo obowiązek złożenia informacji o schemacie podatkowym w zakresie podwyższenia kapitału zakładowego poprzez utworzenie nowych udziałów, których nadwyżka ponad wartość nominalną ma zostać przelana na kapitał zapasowy, nie powstanie w przypadku, gdy:

- 1) podmiot dokonujący takiej transakcji jest stroną umowy o współdziałanie, jeżeli w ramach audytu wstępnego Szef KAS potwierdził wykonywanie przez niego obowiązków, o których mowa w dziale III rozdziale 11a Ordynacji podatkowej;
- 2) w danym okresie opodatkowania podmiot dokonujący takiej transakcji rozlicza się ryczałtem od dochodów spółek zgodnie z przepisami rozdziału 6b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Wyżej przywołane wyłączenia nie dotyczą schematów podatkowych transgranicznych w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 12 w związku z art. 86a § 3 Ordynacji podatkowej. W przypadku tego typu schematów – bez względu na wielkość podmiotu lub wartość przedmiotu transakcji polegającej na podwyższeniu kapitału zakładowego poprzez utworzenie nowych udziałów, których nadwyżka ponad wartość nominalną ma zostać przelana na kapitał zapasowy w przypadku spełnienia cechy rozpoznawczej (art. 86a § 1 pkt 6 lit. d i f Ordynacji podatkowej) i kryterium głównej korzyści (z art. 86a § 2 Ordynacji podatkowej) – podmioty zobowiązane są do ich raportowania do Szefa KAS.

7. Pouczenie o ochronie wynikającej z zastosowania się do interpretacji ogólnej

Zgodnie z art. 14k § 2 Ordynacji podatkowej, zastosowanie się do interpretacji ogólnej przed jej zmianą nie może szkodzić temu, kto się do niej zastosował, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

Szczegółowy zakres ochrony wynikającej z zastosowania się do interpretacji ogólnej regulują przepisy art. 14k–14na Ordynacji podatkowej.

Na podstawie art. 14na § 2 tej ustawy, ochrona ta nie przysługuje, jeśli w wyniku zastosowania się do interpretacji ogólnej uzyskano korzyść podatkową stwierdzoną w decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119a;
- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
- 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Minister Finansów i Gospodarki: z up. *J. Neneman*