

## **Uchwała nr 2/2022**

### **Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania**

z 21 stycznia 2022 r.

w sprawie wniosku Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (dalej także: „**Szef KAS**”) z (...) września 2021 r. - data wpływu do Rady: (...) października 2021 r. (...); dalej: „**Wniosek**”), działającego na podstawie art. 119h § 2 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r., poz. 1540, ze zm. - dalej: „**Ordynacja podatkowa**” lub „**OP**”), o wyrażenie opinii co do zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej w odniesieniu do czynności, której przebieg ustalono w toku postępowania podatkowego w zakresie prawidłowości rozliczeń z budżetem państwa z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych za 2016 r. od dochodów opodatkowanych na zasadach określonych w art. 30b ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, ze zm. dalej: „**ustawa o PIT**”), prowadzonego wobec Pana M(...) Z(...), ul. (...), (...) S(...), NIP: (...) (dalej: „**Strona**” lub „**Podatnik**”).

Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania (dalej: „**Rada**”), działając na podstawie art. 119m w zw. z art. 119s § 2 Ordynacji podatkowej, podjęła następującą uchwałę, wyrażającą opinię w sprawie przedstawionego zagadnienia prawnego, z uwzględnieniem odpowiedzi na skonkretyzowane we Wniosku pytanie:

**opisany zespół czynności spełnia ustawowe kryteria unikania opodatkowania i jednocześnie w stanie faktycznym nie występują przesłanki uniemożliwiające zastosowanie w sprawie art. 119a Ordynacji podatkowej.**

## 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 ustalono w toku kontroli celno-skarbowej prowadzonej wobec Podatnika w zakresie prawidłowości rozliczeń z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych za 2016 r. od dochodów opodatkowanych na zasadach określonych w art. 30b ust. 1 ustawy o PIT. W związku z wnioskiem organu prowadzącego kontrolę celno-skarbową Szef KAS postanowieniami z (...) listopada 2019 r. przejął ją, zawiesił oraz wszczął na podstawie art. 119g § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej postępowanie podatkowe w ww. zakresie.
2. W toku postępowania Szef KAS ustalił, że Podatnik (prowadzący dotychczas przez kilkanaście lat działalność gospodarczą w formie jednoosobowej działalności gospodarczej przeprowadził) w 2016 r. szereg czynności, polegających na:
  - a. przekształceniu jednoosobowej działalności gospodarczej prowadzonej pod firmą W(...) w spółkę (...) Sp. z o.o. (dalej: „**Spółka z o.o.**”). Oświadczenie o przekształceniu prowadzonej przez Podatnika jednoosobowej działalności gospodarczej zostało przez niego złożone w dniu (...) stycznia 2016 r.,
  - b. wniesieniu (w dniu (...) marca 2016 r.) wszystkich udziałów Spółki z o.o. do zawiązanej w dniu (...) lutego 2016 r. spółki (...) Sp. z o.o. (dalej: „**Spółka celowa**”). Drugim współnikiem Spółki celowej był wieloletni kontrahent współpracujący z Podatnikiem w tej samej branży. Po dokonaniu wniesienia udziałów do Spółki celowej Strona posiadała 9X,XX% udziałów w jej kapitale zakładowym,

- c. sprzedaży w dniu (...) kwietnia 2016 r. 1XX% udziałów Spółki z o.o. zewnętrznemu inwestorowi B(...) GmbH (dalej także: „Inwestor”),
  - d. przekształcenia Spółki celowej - za pośrednictwem której dokonana została sprzedaż - w spółkę jawną i jej wykreślenie z KRS bez przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego. Uchwała o przekształceniu Spółki celowej w spółkę jawną została podjęta w dniu 8 (...) 2016 r. Spółka jawna została wykreślona z rejestru przedsiębiorców z dniem (...) lipca 2016 r., zaś wykreślenie to uprawomocniło się (...) sierpnia 2016 r.
3. Efektem tych zdarzeń, w ocenie Szefa KAS, było wygenerowanie kosztów uzyskania przychodu obniżających dochód ze sprzedaży udziałów Spółki z o.o. na rzecz Inwestora, a w konsekwencji obniżenie wysokości zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych wykazanego przez Spółkę celową, za pośrednictwem której dokonana została sprzedaż, a finalnie także obniżenie zobowiązania Podatnika z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych wykazanego w zeznaniu PIT-38 za 2016 rok.
4. Zdaniem Szefa KAS na zespół czynności w rozumieniu art. 119f § 1 Ordynacji podatkowej polegający składają się następujące czynności przeprowadzone przez Stronę w okresie od lutego do lipca 2016 r.:
- a. utworzenie wraz z Panem M(...) P(...) Spółki celowej (umowa z (...) lutego 2016 r., wpisu w rejestrze przedsiębiorców dokonano w dniu (...) lutego 2016 r.),
  - b. wniesienie udziałów w Sp. z o.o. do Spółki celowej w dniu (...) marca 2016 r.,
  - c. sprzedaż udziałów w Sp. z o.o. na rzecz Inwestora w dniu (...) kwietnia 2016 r. przez Spółkę celową,

- d. przekształcenie Spółki celowej w spółkę jawną uchwałą z (...) czerwca 2016 r. (wpis dotyczący utworzenia spółki jawnej w KRS w dniu (...) czerwca 2016 r., wpis dotyczący wykreślenia Spółki celowej w dniu (...) lipca 2016 r.),
  - e. likwidacja spółki jawnej uchwałą z (...) lipca 2016 r. (wpis dotyczący wykreślenia tego podmiotu w KRS w dniu (...) lipca 2016 r.).
5. W toku postępowania Podatnik wskazywał na argumenty i informacje związane z okolicznościami biznesowymi przeprowadzonych działań opisanych powyżej. Strona wskazywała w szczególności na brak możliwości prowadzenia działalności przez Spółkę jawną po sprzedaży udziałów w Spółce z o.o. Inwestorowi z uwagi na zakaz konkurencji obwarowany wysokimi karami.
  6. Szef KAS stwierdził, że zidentyfikowany zespół czynności został w jego ocenie dokonany wyłącznie w celu osiągnięcia tej korzyści podatkowej, zastosowany sposób działania miał przy tym sztuczny charakter, a osiągnięta przez Stronę korzyść podatkowa była sprzeczna z przedmiotem i celem przepisów ustawy podatkowej.
  7. Mając na uwadze powyższe, Szef KAS wydał decyzję nr (...) z (...) lipca 2021 r. uznając, że w odniesieniu do rozliczenia Strony znajduje zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej oraz określając zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych od dochodów opodatkowanych na zasadach określonych w art. 30b ust. 1 ustawy o PIT za 2016 r. w wysokości 1.XXX.XXX,XX zł.
  8. Wydając ww. decyzję Szef KAS uznał, że Podatnik dokonując zespołu czynności nie kierował się w żadnym stopniu celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej. W konsekwencji, zdaniem Szefa KAS, nie istnieje konieczność rekonstrukcji czynności odpowiedniej w tej sprawie. Zdaniem Szefa KAS stan rzeczy, jaki

zaistniałoby to stan, w którym Strona nie dokonuje kwestionowanego zespołu czynności, oraz dokonuje bezpośredniej sprzedaży udziałów w Spółce z o.o. na rzecz Inwestora.

9. Od powyższej decyzji Strona złożyła odwołanie, w którym wniosła o zasięgnięcie przez Szefa KAS opinii Rady na podstawie art. 119h § 2 Ordynacji podatkowej.
10. We Wniosku Szef KAS przedstawił szczegółową chronologię zdarzeń oraz stan faktyczny sprawy i swoją argumentację.
11. We wniosku wskazano między innymi, że w trakcie postępowania Strona podnosiła, że Spółka celowa została powołana w celu wspólnego prowadzenia działalności gospodarczej z Panem M(...) P(...). Biznes ten miał polegać na powołaniu do życia sklepu internetowego z oprogramowaniem typu (...). Strona wskazywała, że nie doszło do rozpoczęcia tej działalności z uwagi na fakt otrzymania negatywnego maila w tym przedmiocie od Pana P(...) R(...), którego Podatnik traktował jako przedstawiciela Inwestora. Mail ten został przesłany do Strony w dniu (...) czerwca 2016 r. i stanowił odpowiedź na wiadomość wysłaną przez Podatnika w dniu (...) czerwca 2016 r.
12. W ramach postępowania ustalono również, że w umowie spółki jawnej Strona oraz Pan M(...) P(...) ustalili, że w razie rozwiązania tej spółki będą oni uczestniczyć w majątku pozostałym po jej likwidacji w stosunku 8X% (Strona) do 1X% (Pan M(...) P(...)). Jeszcze przed rozwiązaniem spółki jawnej oraz przed otrzymaniem przez Stronę listu elektronicznego od Pana P(...) R(...), spółka jawna pożyczyła Panu M(...) P(...) 1 XXX XXX zł, co odpowiada 1X,XX% kwoty uzyskanej w wyniku sprzedaży udziałów Spółki z o.o. W wyniku likwidacji spółki jawnej Pan M(...) P(...) przejął przysługujące likwidowanej spółce wierzytelności z tytułu udzielonych przez nią na rzecz Pana M(...) P(...) pożyczek. W ten

sposób, na gruncie prawa cywilnego, wygasły zobowiązania z tytułu udzielonych przez spółkę jawną pożyczek. Analogicznie postąpiono wobec wierzytelności z tytułu pożyczek udzielonych przez spółkę jawną Stronie. Z dokumentów zgromadzonych w trakcie postępowania wynika, że w dniach (...)-(...) czerwca 2016 r. wspólnicy pożyczyci od spółki jawnej łącznie 6 XXX XXX zł.

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

14. Wezwanie Rady w stosunku do Szefa KAS dotyczyło:

a. dookreślenia z jakiego powodu Szef KAS uznał, że zespół czynności należy określić od założenia Spółki celowej, tzn. że nie uwzględniono przekształcenie jednoosobowej działalności gospodarczej w Spółkę z o.o. i trwające już wówczas negocjacje z Inwestorem,

b. roli w transakcji Pana M(...) P(...),

c. powodów nie odniesienia się przez Szefa KAS do zeznań Pana M(...) P(...)

d. dookreślenia czy przy kalkulacji wysokości należnego od Strony zobowiązania podatkowego Szef KAS uwzględnił fakt zapłaty podatku przez Spółkę celową, a jeśli nie, to dookreślenia czy Szef KAS zamierza podjąć działania, aby uniknąć w tej sprawie podwójnego opodatkowania tego samego dochodu u dwóch różnych podatników.

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

- a. w jego ocenie przekształcenie jednoosobowej działalności gospodarczej Podatnika w spółkę z o.o. nie spełniało definicji czynności, która mogłaby wejść w skład zespołu czynności w rozumieniu art. 119f § 1 Ordynacji podatkowej. Czynność ta nie została dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia nienależnej korzyści podatkowej. Szefa KAS uznał, że Podatnik rzeczywiście był zainteresowany sprzedażą firmy na rzecz Inwestora. Jednak z punktu widzenia Inwestora rozsądne i bardziej praktyczne byłoby nabycie udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością niż nabycie przedsiębiorstwa osoby fizycznej,
- b. analizował rolę Pana M(...) P(...) i nie pominął jego zeznań. Odwołania do zeznań Pana M(...) P(...) zawarte w uzasadnieniu decyzji Szefa KAS. Szef KAS zauważył również, że zeznania Pana M(...) P(...) były zasadniczo zbieżne z zeznaniami Strony i w efekcie w ocenie organu podatkowego, nie zaistniała potrzeba wyraźnego ustosunkowania się przez Szefa KAS do zeznań zbieżnych, który - jak wynika z zdaniem Szefa KAS z ogółu sprawy - był finansowo zależny od Podatnika.
- c. w sytuacji, w której podmiot, który unikał opodatkowania nie jest jeszcze zobowiązany do zapłaty podatku, przyznawanie jakichkolwiek uprawnień podmiotowi, który został dodatkowo opodatkowany wydaje się z punktu widzenia budżetu państwa i ekonomiki procesowej działaniem nieracjonalnym. Z tego względu, zdaniem Szefa KAS, ustawodawca zdecydował w art. 119j Ordynacji podatkowej, że ew. działania organu podatkowego polegające na zniesieniu skutków podwójnego opodatkowania mogą zostać dokonane dopiero po wykonaniu zobowiązania wynikającego z decyzji ostatecznej, a w przypadku wniesienia skargi do sądu administracyjnego - po prawomocnym oddaleniu skargi na tę decyzję. Z przepisu art. 119j Ordynacji podatkowej wynika *a contrario*, że działania polegające na zniesieniu skutków

podwójnego opodatkowania nie są dokonywane w ramach postępowania podatkowego w zakresie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, lecz po jego zakończeniu, a przede wszystkim po wykonaniu prawomocnej decyzji.

16. Wezwanie Rady w stosunku do Strony dotyczyło między innymi:

- a. momentu rozpoczęcia rozmów biznesowych z Inwestorem dotyczących sprzedaży prowadzonej przez Podatnika działalności gospodarczej,
- b. powodów wybrania formy spółki kapitałowej dla Spółki celowej.

17. W odpowiedzi na wezwanie Rady Podatnik wskazał między innymi na to, że rozpoczął rozmowy biznesowe z Inwestorem na początku 2015 r. Strona wskazała także, że spółka z ograniczoną odpowiedzialnością wydawała się wspólnikom Spółki celowej atrakcyjna, gdyż zapewniała ograniczenie ich osobistej odpowiedzialności za zobowiązania spółki w przypadku konieczności pozyskania zewnętrznego finansowania w formie kredytu bankowego - w sytuacji, gdyby transakcja z Inwestorem nie doszła do skutku.

18. Dodatkowo w dniu (...) listopada 2021 r. odbyło się posiedzenie Rady z udziałem przedstawicieli Szefa KAS oraz pełnomocnika Podatnika Wychodząc naprzeciw prośbie Podatnika, zorganizowano również kolejne posiedzenie z jego osobistym udziałem w dniu (...) grudnia 2021 r. W tym drugim posiedzeniu udział wzięli również przedstawiciele Szefa KAS. W trakcie obu posiedzeń dyskutowane były zagadnienia związane z niniejszą sprawą.

19. Biorąc pod uwagę wskazywane przez Podatnika cele powołania do życia Spółki celowej (tj. prowadzenia sklepu internetowego po sprzedaży udziałów w Spółce z o.o. na rzecz Inwestora) w trakcie posiedzenia w dniu (...) grudnia 2021 r. zadawano pytania m.in.



o zakazie konkurencji zawartej w umowie z Inwestorem i celu udzielenia pożyczki przez spółkę jawną.

20. Zgodnie z odpowiedziami udzielonymi przez Podatnika postanowienia umowy z Inwestorem w części dotyczącej zakazu konkurencji były przedmiotem jego analiz i zawarte tam wyłączenia spod zakazu konkurencji zostały dodane na skutek jego działań.
21. W kontekście udzielonych przez spółkę jawną pożyczek pełnomocnik Strony wskazał, że w jego opinii lepszym rozwiązaniem było to, żeby te pieniądze nie były na koncie tej spółki. Argumentował przy tym, że w przypadku ewentualnego sporu z Inwestorem odnośnie przestrzegania klauzuli zakazu konkurencji Inwestor mógłby próbować sięgnąć po te środki. Uznano więc, że środki lepiej przesunąć na inne rachunki. W ten sposób - zdaniem pełnomocnika Podatnika - starano się ograniczyć potencjalne ryzyko zablokowania tych środków. Starano się żeby te środki nie znajdowały się na kontach spółki. Wskazano również, że po udzieleniu pożyczek spółka jawna nie posiadała żadnych środków.

## **II. Stan prawny**

22. Przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania zostały dodane na podstawie przepisów ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 846; dalej: „**Ustawa zmieniająca**”).
23. Wniosek dotyczy czynności które zostały zrealizowane w 2016 r. W szczególności transakcja zbycia udziałów Inwestorowi oraz przekształcenie Spółki celowej w spółkę jawną nastąpiły przed wejściem w życie wspomnianej klauzuli. Niniejsza opinia Rady (dalej: „**Opinia**”) oparta została na przepisach Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym do końca 2018 roku chyba, że z treści Opinii wynika inaczej.

24. 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.*

25. 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.*

26. 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.*

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

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

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

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

28. 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.*

29. Wprowadzone na mocy Ustawy zmieniającej przepisy art. 119a- 119f OP zaczęły obowiązywać od 15 lipca 2016 r.<sup>1</sup>

### **III. Uzasadnienie faktyczne i prawne opinii**

30. Odpowiadając na Wniosek Szefa KAS, Rada uznała, że streszczony w części I. niniejszej Opinii zespół czynności spełnia ustawowe

---

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

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. Konkluzja taka wynikała z opisanej niżej analizy przesłanek unikania opodatkowania w kontekście przedmiotowego zespołu czynności oraz dzięki weryfikacji przesłanek uniemożliwiających zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej.

31. Przed przystąpieniem do analizy przesłanek unikania opodatkowania w kontekście przedstawionego we Wniosku zespołu czynności, konieczne jest wskazanie na wnioski wynikające z art. 119f Ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem, przez czynność rozumie się także zespół powiązanych ze sobą czynności, dokonanych przez te same bądź różne podmioty.
32. Zagadnienie zespołu czynności, w rozumieniu art. 119f OP nabiera szczególnego znaczenia w kontekście analizowanej sprawy, gdyż - zdaniem Szefa KAS - poza zakresem zespołu czynności znajduje się przekształcenie przez podatnika jednoosobowej działalności gospodarczej w Spółkę z o.o.
33. W tym kontekście Rada pragnie powtórzyć swoje stanowisko - zawarte już w uchwałach nr 1/2020 i 2/2020 - zgodnie z którym możliwe jest wyodrębnienie kilku czynności z szeregu czynności stanowiących zespół powiązanych ze sobą czynności, o ile te wyodrębnione czynności same w sobie mogą stanowić zespół powiązanych ze sobą czynności w rozumieniu art. 119f OP.
34. Dodatkowo wskazać należy, że w praktyce zazwyczaj istnieć będzie szereg działań/czynności podejmowanych przez stronę postępowania klauzulowego „przed” i „po” zespole czynności, które objęte będą zakresem analizy przez Szefa KAS w perspektywie zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej. Zdaniem Rady, gdy dochodzi do

wyodrębnienia zespołu czynności, o którym mowa w art. 119f OP za właściwe należy uznać takie postępowanie, gdy zakresem tego zespołu obejmuje się te czynności, które są ze sobą powiązane z perspektywy pewnego ciągu zdarzeń i zmiernają do unikania opodatkowania w rozumieniu art. 119a OP. Nie jest więc celowe poszerzanie zespołu czynności o te działania, które pozostają irrelewantne dla osiągniętej przez stronę postępowania podatkowego korzyści podatkowej.

35. Odnosząc powyższe do badanej sprawy uznać należy, że analizowane przez Szefa KAS czynności przedsięwzięte na skutek działań Podatnika składają się na zespół czynności, o którym mowa w art. 119f OP. O wzajemnym powiązaniu tych czynności świadczy ich chronologia, w tym stosunkowo krótki okres podjęcia wszystkich tych czynności oraz fakt, że w ich łącznym skutku doszło do uzyskania korzyści podatkowej (o czym niżej).
36. Rada nie dostrzega konieczności poszerzenia analizowanego zespołu czynności o inne działania, w tym o przekształcenie jednoosobowej działalności gospodarczej przez Podatnika w Spółkę z o.o. Działanie to pozostaje bowiem bez wpływu na osiągniętą przez podatnika korzyść podatkową. Innymi słowy analiza przekształcenia jednoosobowej działalności gospodarczej w spółkę kapitałową nie ma znaczenia dla oceny podjętego przez Stronę zespołu czynności. Gdyby strona poprzestała na przekształceniu i nie podejmowała pozostałych działań - składających się na zespół czynności - względem stronie nie zastosowano by art. 119a OP.
37. Nie budzi więc zastrzeżeń Rady zakres czynności, które zdaniem Szefa KAS składają się na zespół czynności w rozumieniu art. 119f OP. Czynności opisane w pkt 4 Opinii, powinny - w świetle art. 119f Ordynacji podatkowej - podlegać łącznej ocenie pod kątem zasadności zastosowania art. 119a OP

38. Z uwagi na okres realizacji przez Podatnika czynności będących przedmiotem niniejszej Opinii oraz moment zaistnienia skutków podatkowych tych działań należy w pierwszej kolejności odnieść się do kwestii możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania przed datą wejścia w życie przepisów ją wprowadzających.
39. Zagadnienie to było już przedmiotem szerszych rozważań w dotychczasowych opiniach Rady, które dotyczy korzyści podatkowych odnoszących się do roku 2016. Uwagi zawarte w dotychczasowych opiniach Rady pozostają aktualne i nie jest celowe ich powtarzanie.
40. Biorąc pod uwagę okoliczności sprawy - tj. uznanie, że gdyby nie dokonano zespołu czynności - Podatnik chcąc sprzedać na rzecz Inwestora udziały w Sp. z o.o. (co w sensie ekonomicznym przecież nastąpiło) dokonałby tego bezpośrednio, a nie poprzez Spółkę celową, dochód osiągnięty przez Stronę z tego tytułu podlegałby opodatkowaniu zgodnie z zasadami ustawy o PIT. W konsekwencji uznać należy, że momentem powstania zobowiązania podatkowego z tego tytułu byłyby najwcześniej 31 grudnia 2016 r. (tj. ostatni dzień roku podatkowego).
41. Porównując tę sytuację do efektu osiągniętego przez Stronę poprzez analizowany zespół czynności, uwidacznia się, że Podatnik stosując zespół czynności doprowadził do niepowstania zobowiązania podatkowego z tego tytułu w ramach podatku dochodowego od osób fizycznych. Korzyść podatkowa powstała więc po dniu wejścia w życie Ustawy zmieniającej.
42. Przechodząc do analizy przepisu art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej, w którym zdefiniowano unikanie opodatkowania, wskazać należy, że wymienia on następujące przesłanki zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania:

- a. przesłanka osiągnięcia korzyści podatkowej;
- b. przesłanka działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej;
- c. przesłanka sztuczności sposobu działania;
- d. przesłanka sprzeczności osiągniętej korzyści podatkowej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.

43. W toku dyskusji w ramach Rady przesłanki te były analizowane poprzez odniesienie ich do zidentyfikowanego przez Szefa KAS zespołu czynności, w tym podnoszonych przez Stronę okoliczności, w szczególności faktu prowadzenia negocjacji z Inwestorem od ponad 1,5 roku przed dokonaniem przekształcenia jednoosobowej działalności gospodarczej w Spółkę z o.o., treści umowy z Inwestorem - w szczególności w zakresie klauzuli zakazu prowadzenia działalności konkurencyjnej po sprzedaży udziałów Inwestorowi i kar za takie naruszenia.
44. Odnosząc się do **przesłanki korzyści podatkowej** zauważyć należy, że zgodnie z art. 119e OP korzyścią podatkową jest m.in. obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego w stosunku do oczekiwanej wysokości takiego zobowiązania, wynikającej z dokonania typowej czynności (zespołu czynności) w danych okolicznościach.
45. W analizowanej sprawie Szef KAS uznał, że dokonując zespołu czynności Strona nie kierowała się w żadnym stopniu celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej. W efekcie - z uwagi na treść art. 119a § 5 OP - uznał, że nie jest konieczne dokonanie rekonstrukcji czynności odpowiedniej w tej sprawie.
46. Interesujące jest jednak, że Szef KAS uznał następnie, że stosując ww. przepis, który nakazuje określić skutki podatkowe na podstawie takie stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano,

nie poprzestał jedynie na uznaniu, że kwestionowany zespół czynności nie miał miejsca, ale uznał, że gdyby nie ten zespół czynności to Podatnik dokonałby bezpośredniej sprzedaży udziałów w Sp. z o.o. na rzecz Inwestora.

47. Biorąc pod uwagę stan faktyczny sprawy, zauważyć należy, że w sprawie doszło do wykreowania przez Stronę kwestionowanego przez Szefa KAS zespołu czynności. Umożliwił on m.in. podwyższenie kosztów uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia udziałów w Sp. z o.o., które nabyte zostały w ramach neutralnej podatkowo wymiany udziałów oraz nieopodatkowany transfer środków pieniężnych do Podatnika poprzez pożyczki, likwidację spółki jawnej i w efekcie konfuzję. Trwałym elementem analizowanego zespołu czynności jest odpłatne zbycie udziałów w Sp. z o.o. na rzecz Inwestora.
48. Rada uznała, że kwestionowanie zespołu czynności nie może oznaczać zakwestionowania tego zdarzenia - tj. trwałego przesunięcia udziałów w Sp. o.o. na rzecz Inwestora w zamian za wynagrodzenie. W tym kontekście zgodzić się również należy, że gdyby nie zespół czynności nie doszłoby do powstania korzyści podatkowej po stronie Podatnika, tj. braku powstania zobowiązania podatkowego z tytułu sprzedaży udziałów w Sp. z o.o. na rzecz Inwestora.
49. W konsekwencji Rada uznała, że poprzez zespół czynności Podatnik osiągnął korzyść podatkową w postaci niepowstania zobowiązania podatkowego w ramach podatku dochodowego od osób fizycznych.
50. Przechodząc do analizy **przesłanki działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej** na względzie należy mieć uregulowania zawarte w art. 119d OP. Zgodnie z tym przepisem czynność uznaje się za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, gdy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze



czynności, wskazane przez podatnika, należy uznać za mało istotne. Analiza tego przepisu wskazuje wyraźnie, że istotne jest określenie celu podjęcia czynności, który oceniany jest z perspektywy możliwości zastosowania art. 119a OP (który to przepis również wskazuje na czynność).

51. Dodatkowo, zgodnie z art. 119c § 1 OP sposób działania uznaje się za sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że nie zostałyby zastosowane przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.
52. Jak już wielokrotnie wskazywała Rada w swoich wcześniejszych opiniach, zestawienie obu tych regulacji wskazuje na ich pewne ząębienie się z przesłanką sztuczności sposobu działania. Rada podtrzymuje swoje dotychczasowe uwagi w tym zakresie.
53. 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, że przesłanka działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej została spełniona.
54. Rada podtrzymuje również swoje uwagi o tym, że art. 119d OP 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 OP 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 OP 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.

55. 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.
56. Odnosząc powyższe do wniosków płynących z analizy materiału dowodowego, zgromadzonego w ramach rozpatrywanej sprawy, zauważyć należy, że Strona wskazywała na pewne powody, które jej zdaniem, przemawiały za podjętymi działaniami. Podatnik wskazywał na:
  - a. toczące się negocjacje z Inwestorem (również po przekształceniu jednoosobowej działalności gospodarczej w Sp. z o.o.),
  - b. okoliczności i zakres udziału pełnomocnika Inwestora (p. R(...)) w szczególności w kontekście treści samego pełnomocnictwa, z którego wynikało szerokie umocowanie do działania w imieniu Inwestora,

- c. uzgodnienia biznesowe z p. P(...) co do nowego biznesu i gwarancji wsparcia tego nowego biznesu przez kapitał Podatnika uzyskany ze zbycia na rzecz Inwestora udziałów w Sp. z o.o.,
  - d. treść umowy z Inwestorem, w szczególności w kontekście klauzul zakazu konkurencji oraz klauzul wiążącej wykładni treści umowy w zakresie interpretacji i stwierdzenia zaistnienia naruszenia zakazu konkurencji (wyłączne uprawnienie Inwestora) oraz wysokości kar umownych za stwierdzone (w istocie przez Inwestora) naruszenia,
  - e. korespondencji i rozmów z pełnomocnikiem Inwestora dotyczących opisu nowej działalności w sektorze SaaS planowanej do rozwijania przez Spółkę celową w kontekście naruszenia umownych zakazów konkurencji i stanowisko pełnomocnika w tej sprawie (uznanie, że planowany nowy biznes może naruszyć wspomniane klauzule),
  - f. zasadności przekształcenia Spółki celowej w spółkę jawną w celu likwidacji w szczególności w kontekście bezprzedmiotowości dalszego prowadzenia biznesu (wobec sprzeciwu Inwestora co do działalności konkurencyjnej).
57. Rada zauważa, że Strona nie przedłożyła dokumentów lub innych dowodów potwierdzających jej twierdzenia. W szczególności brak jest dowodów potwierdzających prowadzenie działań w kierunku rzeczywistego prowadzenia działalności gospodarczej przez Spółkę celową po jej powołaniu. Nie zostały przedłożone dowody świadczące, że wspólnik Podatnika rozpoczął wykonywanie czynności na rzecz Spółki celowej, co miało być jego wkładem w tą spółkę.
58. Zauważyć należy, że Podatnik wskazywał na swoje bezpośrednie zaangażowanie w uzgadnianie treści klauzuli zakazu konkurencji w umowie z Inwestorem. Jednocześnie nie zostały przedłożone

dokumenty lub inne dowody świadczące na dokonywanie przez Stronę oceny zakresu zastosowania tej kluczowej z perspektywy jego dalszych planów biznesowych klauzuli umownej i oparcie swojej decyzji biznesowej na wiadomości e-mail od p. R(...), który nie był uprawniony do interpretowania treści klauzuli zakazu konkurencji.

59. Niespójne są również wyjaśnienia Podatnika w kontekście celu udzielania pożyczek i przekształcenia Spółki celowej w spółkę osobową. Celem pożyczek miała być próba ochrony kapitału pozyskanego ze sprzedaży udziałów w Sp. z o.o. Jednocześnie Spółka celowa została przekształcona w spółkę jawną, co w przypadku zastosowania kar umownych przez Inwestora oznaczałoby bezpośrednią odpowiedzialność wspólników, w tym głównie Podatnika.
60. Zgodzić się należy z Szefem KAS, że bazując na zgromadzonym materiale dowodowym, nie sposób uznać, że Strona miała rzeczywistą wolę rozpoczęcia nowej działalności gospodarczej w zakresie sklepu internetowego z oprogramowaniem typu SaaS.
61. W konsekwencji powyższych ustaleń, zdaniem Rady, zastosowany przez Stronę zespół czynności miał na celu wyłącznie osiągnięcie korzyści podatkowej.
62. Analizując spełnienie **przesłanki sztucznego sposobu działania** zauważyć należy, że cechy sztuczności zostały wskazane w art. 119c OP. Sposób działania uznaje się za sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że nie zostałyby zastosowane przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.
63. Wśród elementów wskazujących na sztuczność wymienionych wprost w art. 119c § 2 OP jako okoliczności mogące przemawiać za

sztucznością sposobu dokonania czynności w przedmiotowej sprawie występują:

- a. nieuzasadnione dzielenie operacji (art. 119c § 2 pkt 1 Ordynacji podatkowej) i angażowanie podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego (art. 119c § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej)

W analizowanym zespole czynności przesłanki te zostały zrealizowane poprzez powołanie do życia Spółki celowej, wniesienie do niej udziałów Sp. z o.o. i dokonanie za jej pośrednictwem ich sprzedaży. Dzięki temu działaniu - poprzez neutralną podatkowo wymianę udziałów - podwyższono wartość podatkową zbywanych udziałów w Sp. z o.o. i w ten sposób doprowadzono do braku opodatkowania osiągniętego zysku.

- b. występowanie elementów wzajemnie się znoszących lub kompensujących (art. 119c § 2 pkt 4 Ordynacji podatkowej)

W analizowanej sprawie przesłanka ta została zrealizowana poprzez udzielenie pożyczek przez spółkę jawną, z których wierzytelności następnie - po likwidacji tej spółki - zostały wydane jej wspólnikom, co doprowadziło do ich konfuzji u wspólników.

64. W konsekwencji powyższych ustaleń, zdaniem Rady, sposób działania Podatnika był sztuczny.
65. Przechodząc do analizy **przesłanki sprzeczności z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej** wstępnie zaznaczyć należy, że jest to jedyna ze wszystkich przesłanek stosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, której ustawodawca nie nadał znaczenia za pomocą definicji legalnej. W efekcie, jak już wskazywała Rada w swoich dotychczasowych opiniach, mogą pojawić się pewne problemy interpretacyjne, jakie rodzi ta

przesłanka<sup>2</sup>. Nie jest celowe powtarzanie w pełni tych uwag w Opinii.

66. Rada uznała, że rację ma SzeF KAS, że osiągnięta przez Stronę korzyść podatkowa jest niezgodna z celem i przedmiotem art. 30b ust. 2 pkt 6 w związku z art. 22 ust. 11 ustawy o PIT. Udziały w Sp. z o.o. powstały w wyniku przekształcenia jednoosobowej działalności gospodarczej prowadzonej przez Podatnika. Inwestor był zainteresowany zakupem działalności gospodarczej Strony w formie udziałów w spółce kapitałowej. Trafnie zauważa SzeF KAS, że w takiej sytuacji przepisy ustawy o PIT precyzyjnie wskazują na sposób, w jaki należało obliczyć dochód ze sprzedaży tych udziałów.
67. Działania Strony, składające się na zespół czynności, i dokonane wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej oraz w sposób sztuczny, pozwoliły na zmianę sposobu obliczania kosztów uzyskania przychodów z tytułu sprzedaży udziałów w Sp. z o.o. W konsekwencji, przy dodatkowych działaniach stanowiących elementy zespołu czynności polegających na przekształceniu Spółki celowej w spółkę jawną, a następnie likwidacji tej spółki, dochód uzyskany ze sprzedaży udziałów nie został obliczony i opodatkowany w sposób zamierzony przez ustawodawcę w art. 30b ust. 1 i ust. 2 pkt 6 ustawy o PIT.
68. W konsekwencji trafnie uznał SzeF KAS uznał, że przedmiotem art. 30b ust. 2 pkt 6 w związku z art. 22 ust. 11 ustawy o PIT było opodatkowanie rzeczywistego dochodu ze sprzedaży udziałów w spółce powstałej w wyniku przekształcenia jednoosobowej działalności gospodarczej w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością. Z kolei celem tych przepisów było odpowiednie wymierzenie dochodu do opodatkowania, zgodnie z intencją ustawodawcy. Działanie Strony spowodowało uzyskanie przez nią

---

<sup>2</sup> Zob. przykładowo pkt. 42 i n. uchwały nr 3/2019 Rady z dnia 18 grudnia 2019 r. lub pkt. 41 i n. uchwały nr 1/2021 Rady z 1 marca 2021 r. Uchwały dostępne są na stronie internetowej: <https://www.gov.pl/web/finanse/opinie-rady>.

korzyści podatkowej sprzecznej z celem i przedmiotem ww. przepisów ustawy o PIT, bowiem do dochodów uzyskanych ze sprzedaży udziałów spółki zbywanej nie miał zastosowania art. 30b ust. 1 ustawy o PIT.

69. Finalnie wskazać należy, że w opinii Rady w sprawie nie występują przesłanki uniemożliwiające zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej, o których mowa w art. 119b tej ustawy.
70. Rada nie dostrzegła, aby w sprawie wystąpiła którakolwiek z okoliczności wskazanych w art. 119b § 1 OP. Korzyść odniesiona przez Podatnika przekracza 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 których 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.
71. Należy jednocześnie zaznaczyć, że w ramach analizowanego zespołu czynności Podatnik skorzystał z neutralności podatkowej przewidzianej dla tzw. transakcji wymiany udziałów. Rada uznała, że opisany zespół czynności spełnia ustawowe kryteria unikania opodatkowania. Nie oznacza to, że każdorazowo wymiana udziałów prowadzić będzie do tożsamego stanowiska - tj. uznania działań

podatnika za unikanie opodatkowania. Szersze uwagi w tym zakresie Rada zawarła w trzech opiniach podjętych w dniu 18 grudnia 2019 r.<sup>3</sup>

72. Transakcja wymiany udziałów została zaimplementowana na grunt ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z chwilą uzyskania przez Polskę członkostwa w UE (tj. z dniem 1 maja 2004 r.)<sup>4</sup>, co związane jest z faktem, że transakcja wymiany udziałów przewidziana jest w tzw. dyrektywie mergerowej<sup>5</sup>. Z początkiem 2011 r. regulacje odnoszące się do wymiany udziałów zostały także dodane do unormowań ustawy o PIT<sup>6</sup>. Przepisy tzw. dyrektywy mergerowej nakazują państwom członkowskim UE wprowadzenie odroczenia momentu opodatkowania ewentualnych dochodów (zysków kapitałowych) osiągniętych w związku z transakcją wymiany udziałów.
73. W badanym stanie faktycznym oznacza to brak opodatkowania przez Podatnika na moment wymiany udziałów osiągniętego zysku kapitałowego. Wskazane odroczenie opodatkowania w dyrektywie mergerowej uzależnione jest od spełnienia warunku, że dotychczasowy wspólnik (w badanym stanie faktycznym: Podatnik)

---

<sup>3</sup> Zob. uwagi dot. wymiany udziałów zawarte w punktach 52-58 uchwał Rady nr 3/2019, 4/2019 oraz 5/2019.

<sup>4</sup> Zob. art. 10 ust. 1 pkt 7, art. 12 ust. 4d oraz art. 16 ust. 1 pkt 8d ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dodane ustawą z dnia 20 kwietnia 2004 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 93, poz. 894 ze zm.).

<sup>5</sup> Zob. art. 8 Dyrektywy Rady 90/434/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych Państw Członkowskich (Dz. Urz. WE L 225 z 20.08.1990 r., s. 6) oraz art. 8 Dyrektywy Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (wersja ujednolicona), Dz. Urz. UE L 310 z 25.11.2009 r., s. 34.

<sup>6</sup> Zob. art. 23 ust. 1 pkt 38c oraz art. 24 ust. 8a i 8b ustawy o PIT dodane ustawą z dnia 25 listopada 2010 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 226, poz. 1478 ze zm.).



nie może przypisać udziałom objętym w ramach analizowanej transakcji wyższej wartości dla celów podatkowych niż wartość przypisana udziałom zbytym w trakcie tej operacji<sup>7</sup>. Dla analizowanego stanu faktycznego oznacza to ograniczenie po stronie Podatnika w przypisaniu udziałom nabytym w Spółce celowej wartości dla celów podatkowych w wysokości równej wartości zbytych udziałów Sp. z o.o. (tzw. przypisanie kosztu historycznego).

74. W kontekście analizowanej sprawy oraz podjętego przez Podatnika zespołu czynności zauważyć należy, że wynikający z przepisów dyrektywy warunek neutralności podatkowej transakcji wymiany udziałów został w istocie naruszony na skutek kolejnych po wymianie udziałów czynności podjętych w ramach zespołu czynności - w tym na skutek analizowanych łącznie transakcji sprzedaży udziałów Sp. z o.o. przez Spółkę celową, przekształcenia Spółki celowej w spółkę jawną i jej likwidacji. W efekcie tak ukształtowanego zespołu czynności - który dokonany został w relatywnie krótkim czasie - wynikające z przepisów implementujących rozwiązania dyrektywy mergerowej odroczenie opodatkowania zysku kapitałowego osiągniętego przez Podatnika na moment wymiany udziałów, które powiązane było z tzw. przypisaniem kosztu historycznego udziałów objętych w Spółce celowej w wyniku wymiany udziałów, nigdy nie zostanie zrealizowane. Spółka ta - po wcześniejszym przekształceniu w spółkę jawną - została bowiem zlikwidowana. Osiągnięcie rezultatu w postaci ekonomicznego zrealizowania zysku kapitałowego (na skutek odpłatnego zbycia udziałów w Sp. z o.o. przez Spółkę celową) przy jednoczesnym naruszeniu zasady odroczenia opodatkowania zysku kapitałowego po stronie Podatnika (na skutek przekształcenia

---

<sup>7</sup> Zob. art. 8 ust. 4 Dyrektywy Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (wersja ujednolicona), Dz. Urz. UE L 310 z 25.11.2009 r., s. 34.

Spółki celowej w spółkę jawną i jej likwidacji) należy uznać za osiągnięcie przez Podatnika korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.

75. Co również istotne, zespół czynności skutkujący nieopodatkowaniem zysków kapitałowych u Podatnika został dokonany w relatywnie krótkim czasie - tzn. wymiany udziałów dokonano w dniu (...) marca 2016 r., a (...) kwietnia 2016 r. sprzedano udziały Sp. z o.o. Inwestorowi). W trakcie posiadana przez Spółkę celową udziałów w Sp. z o.o. nie doszło do istotnych zmian w ich wartości rynkowej. W efekcie w momencie ich sprzedaży przez Spółkę celową na rzecz Inwestora, przychód uzyskany z tego tytułu przez Spółkę celową był praktycznie równy kosztom uzyskania przychodów.

Przewodniczący Rady do Spraw  
Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

dr Marcin Lachowicz  
(podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym)