

## **Uchwała nr 1/2022**

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

z 21 stycznia 2022 r.

w sprawie wniosku Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (dalej także: „**Szef KAS**”) z (...) października 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 zespołu czynności, którego przebieg ustalono w toku postępowania podatkowego w sprawie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2016 r. prowadzonego wobec Pana W(...) A(...) NIP: (...) (dalej również „**Strona**”, lub „**Podatnik**”), Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania (dalej: „**Rada**”), działając na podstawie art. 119m w zw. z art. 119s § 2 Ordynacji podatkowej, podjęła następującą uchwałę, wyrażającą opinię w sprawie przedstawionego zagadnienia prawnego, z uwzględnieniem odpowiedzi na skonkretyzowane we Wniosku pytanie:

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

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

Podejmując uchwałę Rada uwzględniła następujące okoliczności.

### I. Stan faktyczny

1. Zespół czynności, którego dotyczy Wniosek, ustalony został w toku postępowania podatkowego prowadzonego wobec Strony w sprawie określenia wysokości zobowiązania z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych za 2016 rok. Pismem z (...) czerwca 2020 r. Naczelnik Lubelskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Białej Podlaskiej zwrócił się do Szefa KAS z wnioskiem o przejęcie kontroli celno-skarbowej, prowadzonej wobec Strony w zakresie przestrzegania przepisów prawa podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2016 rok - z uwagi na okoliczność, że w sprawie może być wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a OP.
2. W dalszej kolejności Szef KAS postanowieniami z (...) lipca 2020 r. przejął w całości kontrolę celno-skarbową oraz zawiesił ją z urzędu. Jednocześnie wszczął wobec Podatnika postępowanie podatkowe w sprawie określenia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2016 rok.

0 W dniu (...) sierpnia 2021 r. Szef KAS wydał decyzję znak (...) uznając, że w sprawie znajduje zastosowanie art. 119a OP oraz określając zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2016 r. z tytułu zysków osób prawnych na podstawie art. 24 ust. 5 pkt 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym w 2016 r. (Dz. U. z 2012 r. poz. 361 ze zm., dalej: „ustawa o PIT”) w wysokości 9XX.XXX,XX zł. Od powyższej decyzji Strona złożyła odwołanie, w którym wniosła o zasięgnięcie przez Szefa KAS opinii Rady na podstawie art. 119h § 2 OP. W konsekwencji Szef

KAS przesłał Wniosek do Rady. Strona w piśmie z (...) listopada 2021 r. przedstawiła stanowisko własne w zakresie zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej.

3. Jak wskazał Szef KAS we Wniosku, Strona przeprowadziła szereg czynności dokonanych przy pomocy powiązanych z nią podmiotów. W analizowanej sprawie w opisany we Wniosku zespół czynności zaangażowane były następujące osoby i podmioty:
  - a. Strona,
  - b. H(...) A(...), NIP: (...) (dalej: „**Małżonka**”),
  - c. R(...) S.A., NIP: (...) (dalej: „**Spółka akcyjna**”),
  - d. W(...) sp. z o.o. sp.k., NIP: (...) (dalej: „**Spółka komandytowa**”), która powstała (...) lipca 2016 r. z przekształcenia Spółki akcyjnej,
  - e. W(...) sp. z o.o., NIP: (...) (dalej: „**Spółka z o.o.**”),
  - f. M(...) sp. z o.o., NIP: (...) (dalej: „**Spółka celowa**”),
  - g. A(...) sp. j., NIP: (...) (dalej: „**Spółka jawna**”), która powstała (...) czerwca 2016 r. z przekształcenia Spółki celowej.
5. W dniu (...) maja 2015 r. zarejestrowana została Spółka celowa. Jej kapitał zakładowy wynosił wówczas 5.XXX zł.
6. Tego samego dnia Podatnik zawarł z Małżonką Porozumienie inwestycyjne (dalej: „**Porozumienie**”). Zgodnie z Porozumieniem, jego celem była dywersyfikacja ryzyka związana z działalnością Spółki akcyjnej. Strony Porozumienia zamierzały przenieść część działalności Spółki akcyjnej na Spółkę celową. Planowano dofinansowanie Spółki celowej poprzez przesunięcie do niej części środków pieniężnych posiadanych przez Spółkę akcyjną. Spółka

celowa miała następnie nabyć pakiet większościowy w co najmniej jednej innej spółce z zakresu przedmiotu działalności polegającego na prowadzeniu centrów handlowych w terminie do końca lutego 2016 r. W razie braku takiego nabycia miało dojść do jak najszybszego zakończenia działalności Spółki celowej, przekazania środków uzyskanych przez nią na rzecz stron Porozumienia celem jak najszybszego rozpoczęcia przez nie innych przedsięwzięć biznesowych oraz udzielenia dla każdego ze współników pożyczek - do czasu zakończenia działalności Spółki celowej.

7. Na dzień (...) stycznia 2016 r. Strona wspólnie z Małżonką byli jedynymi akcjonariuszami w Spółce akcyjnej. Strona posiadała udział w wysokości 9X,XX%. Pozostałe 9,XX% udziału w Spółce akcyjnej posiadali wspólnie Strona i Małżonka.
8. W dniu (...) stycznia 2016 r. uchwałą Nadzwyczajnego Zgromadzenia Wspólników Spółki celowej podwyższono jej kapitał zakładowy o kwotę 1X.XXX.XXX zł (tj. z kwoty 5.XXX zł do kwoty 1X.XXX.XXX zł). Nowoutworzone udziały - każdy o wartości nominalnej 5X zł - zostały objęte w ramach neutralnej podatkowo wymiany udziałów przez Stronę i Małżonkę. Przedmiotem wymiany były akcje w Spółce akcyjnej. W efekcie tej transakcji Strona objęła 2XX XXX udziałów w Spółce celowej. Kolejne 4X XXX udziałów w tej spółce zostało objętych przez Stronę i Małżonkę.
9. W dniu (...) lutego 2016 r. została utworzona Spółka z o.o. a jej kapitał zakładowy wynosił 5.XXX zł.
10. W dniu (...) marca 2016 r. podjęta została uchwała Zwyczajnego Walnego Zgromadzenia Akcjonariuszy Spółki akcyjnej. Na jej podstawie umorzono za zgodą akcjonariusza (tzn. Spółki celowej) 1.XXX akcji Spółki akcyjnej. Umorzenia dokonano za wynagrodzeniem w łącznej wysokości 5.XXX.XXX,XX zł.

Wynagrodzenie zostało wypłacone Spółce celowej z kapitału zapasowego Spółki akcyjnej.

11. W okresie od (...) do (...) marca 2016 r. Spółka celowa zawarła z Podatnikiem i jego Małżonką jedenaście umów pożyczek pieniężnych na łączną kwotę 4 XXX XXX zł.
12. W tym samym czasie - od (...) do (...) marca 2016 r. - Podatnik zawarł ze Spółką akcyjną jedenaście umów pożyczek pieniężnych na łączną kwotę 4.XXX.XXX,XX zł.
13. W dniu (...) czerwca 2016 r. Spółka celowa została przekształcona w Spółkę jawną.
14. W dniu (...) lipca 2016 r. Spółka akcyjna została przekształcona w Spółkę komandytową. Komandytariuszami byli Podatnik i Małżonka. Komplementariuszem została Spółka z o.o.
15. Spółka jawna, zgodnie z podjętą (...) lipca 2016 r. uchwałą wspólników, została wykreślona z KRS (...) września 2016 r.
16. Decyzja o likwidacji Spółki jawnej bez przeprowadzenia likwidacji została podjęta przez wspólników (Stronę i Małżonkę) „z uwagi na brak możliwości realizacji Porozumienia Inwestycyjnego zawartego w dniu (...).05.2015 r.”
17. Na dzień rozwiązania Spółki jawnej Podatnik i Małżonka posiadali zobowiązania wobec tej spółki z tytułu otrzymanych pożyczek, a jednocześnie mieli wierzytelności pochodzące z udziału w majątku rozwiązanej spółki. W związku z tym, doszło do konfuzji wierzytelności wspólników z udziału w majątku rozwiązanej spółki jawnej ze zobowiązaniami wobec ww. spółki z tytułu otrzymanych pożyczek. Podstawą była umowa z 7 (...) lipca 2016 r. przeniesienia składników majątku w związku z rozwiązaniem Spółki jawnej.

18. Zdaniem Szefa KAS w wyniku opisanych działań środki znajdujące się najpierw na kapitale zapasowym Spółki akcyjnej, zostały w wyniku pożyczek przekazane ponownie na rzecz jej następcy prawnego - tj. Spółki komandytowej.
19. Zgodnie z Wnioskiem zespół czynności podlegający ocenie w świetle art. 119a OP stanowią następujące zdarzenia:
- a. utworzenie Spółki celowej ((...) maja 2015 r.),
  - b. podwyższenie kapitału zakładowego Spółki celowej poprzez utworzenie nowych udziałów i pokrycie ich wkładem niepieniężnym w postaci akcji Spółki akcyjnej ((...) stycznia 2016 r.),
  - c. umorzenie za zgodą akcjonariusza (tj. Spółki celowej) akcji Spółki akcyjnej za wynagrodzeniem, które zostało wypłacone Spółce celowej ((...) marca 2016 r.),
  - d. udzielenie przez Spółkę celową 11 pożyczek w wysokości 4.XXX.XXX zł na rzecz Podatnika i Małżonki ((...) – (...) marca 2016 r.),
  - e. udzielenie przez Podatnika 11 pożyczek w wysokości 4.XXX.XXX zł na rzecz Spółki akcyjnej ((...) – (...) marca 2016 r.),
  - f. przekształcenie Spółki celowej w Spółkę jawną ((...) czerwca 2016 r.),
  - g. przekształcenie Spółki akcyjnej w Spółkę komandytową – (...) lipca 2016 r.,
  - h. rozwiązanie Spółki jawnej bez przeprowadzania likwidacji – (...) września 2016 r.,

- i. konfuzja wierzytelności wspólników (tj. Podatnika i Małżonki) z udziału w majątku rozwiązanej Spółki jawnej ze zobowiązaniami wobec tej spółki z tytułu otrzymanych pożyczek.
20. Szef KAS stoi na stanowisku, że efektem tych zdarzeń było niepowstanie w stosunku do Strony zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2016 r. z tytułu zysków osób prawnych na podstawie art. 24 ust. 5 pkt 8 w zw. z art. 30a ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym w 2016 r. (Dz. U. z 2012 r. poz. 361 ze zm., dalej: „ustawa o PIT”). Zdaniem Szefa KAS, gdyby Spółka akcyjna została od razu przekształcona w Spółkę komandytową, na podstawie ww. przepisu po stronie Podatnika powstałoby zobowiązanie z tytułu niepodzielonych zysków.
  21. Szef KAS stwierdził, że zidentyfikowany zespół czynności został dokonany przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, zastosowany sposób działania miał przy tym sztuczny charakter, a ww. korzyść podatkowa była sprzeczna z przedmiotem i celem przepisów ustawy podatkowej.
  22. Zgodnie z Wnioskiem, zdaniem Szefa KAS czynnością odpowiednią - tzn. szybszą do realizacji, mniej kosztowną i nie angażującą podmiotów pośredniczących - powinno być przekształcenie Spółki akcyjnej w Spółkę komandytową (w przypadku niepowodzenia w pozyskaniu inwestora). Takie przekształcenie, nie wymagało zdaniem Szefa KAS dokonywania towarzyszących działań w postaci: wnoszenia aportu (wymiany udziałów), umarzania akcji własnych przez Spółkę akcyjną, udzielania pożyczek, przekształcania Spółki celowej w Spółkę jawną oraz konfuzji wierzytelności. Szef KAS twierdzi, że dokonanie czynności odpowiedniej umożliwiłoby Podatnikowi realizację celów w postaci uproszczenia formy prawnej i optymalizację kosztów działalności. Jak wskazano we Wniosku,

podmiot działający racjonalnie, nie kierujący się przede wszystkim chęcią osiągnięcia korzyści podatkowej, dążąc do zrealizowania wskazywanego celu poprzez stały na przekształceniu spółki.

23. Zdaniem Szefa KAS porównanie skutków podatkowych zrealizowanych działań oraz czynności odpowiedniej prowadzi do wniosku że wskazany zespół czynności skutkowało powstaniem korzyści podatkowej w rozumieniu art. 119e pkt 1 OP w postaci niepowstania zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2016 r. z tytułu zysków osób prawnych na podstawie art. 24 ust. 5 pkt 8 w związku z art. 30a ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT w wysokości 9XX.XXX zł.
24. Zdaniem Szefa KAS momentem osiągnięcia tej korzyści był koniec roku podatkowego, tj. 31 grudnia 2016 r. Wniosek taki Szef KAS wyprowadza między innymi poprzez wskazanie, że w rozliczeniu za 2016 r., w sytuacji gdy zryczałtowany podatek, o którym mowa w art. 30a ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT nie został wpłacony przez płatnika, Podatnik uzyskujący dochody z tytułu zysków osób prawnych, winien je rozliczyć po zakończeniu roku podatkowego, w terminie do 30 kwietnia roku następnego, w zeznaniu podatkowym PIT-38 (art. 45 ust. 1a pkt 1 ustawy o PIT), bez potrzeby wydawania decyzji przez organ podatkowy.
25. W ocenie Podatnika - na co zwracał uwagę w odwołaniu i piśmie do Rady z (...) listopada 2021 r. - dokonane przez niego czynności nie spełniają kryteriów unikania opodatkowania. Strona argumentuje, że dokonane czynności miały na celu przede wszystkim dywersyfikację ryzyka związanego z działalnością Spółki akcyjnej. Zgodnie ze stanowiskiem Podatnika, w tym celu została powołana Spółka celowa, która miała realizować własną inwestycję, niezależnie od Spółki akcyjnej. Podatnik wskazuje również, że środki na realizację inwestycji przez Spółkę celową miały pochodzić od Spółki akcyjnej.



26. Podatnik argumentuje również, że w przypadku przychodów opodatkowanych na zasadach określonych w art. 30a ustawy o PIT kwota podatku oraz terminy jego zapłaty są już znane w dniu powstania przychodu podlegającego opodatkowaniu. Podnosi on, że zryczałtowany podatek dochodowy co do zasady pobiera się bez pomniejszania przychodu o koszty jego uzyskania i przychodów tych nie łączy się z dochodami opodatkowanymi na innych zasadach (w tym skalą podatkową). Nie jest również możliwe pomniejszenie przychodu opodatkowanego zryczałtowanym podatkiem dochodowym o stratę podatkową z jakiegokolwiek źródła przychodów.

27. W konsekwencji, jak twierdzi Strona, w odniesieniu do niepodzielonych zysków w spółce lub zysku przekazanego na inne kapitały niż kapitał zakładowy w spółce przekształcanej na moment przekształcenia spółki w spółkę niebędącą osobą prawną, które na podstawie art. 24 ust. 5 pkt 8 ustawy o PIT stanowią przychód z udziału w zyskach osób prawnych opodatkowany zryczałtowanym podatkiem dochodowym, zobowiązanie podatkowe powstaje w dniu przekształcenia. W tym dniu istnieje bowiem wynikające z obowiązku podatkowego skonkretyzowane zobowiązanie do zapłaty podatku. Znane są także wysokość tego podatku oraz termin i miejsce jego zapłaty.

28. Podatnik wskazuje również, że w niniejszej sprawie przekształcenie Spółki akcyjnej w Spółkę komandytową nastąpiło w dniu (...) lipca 2016 r. Zdaniem Strony to w tym dniu po stronie Podatnika mogłoby powstać ewentualne zobowiązanie podatkowe z tytułu niepodzielonych zysków, a nie na koniec roku podatkowego. Dalej Podatnik wywodzi, że skoro w analizowanym przypadku korzyść podatkowa powstałaby przed 15 lipca 2016 r. (tj. datą, w której zaczęły obowiązywać przepisy klauzuli przeciwko unikaniu

opodatkowania), to przepisy art. 119a-119f Ordynacji podatkowej nie mogą znaleźć względem niego zastosowania.

29. Podatnik podnosi również wątpliwości natury konstytucyjnej odnośnie możliwości zastosowania przepisów art. 119a-119f Ordynacji podatkowej.
30. W tym kontekście Strona zauważyła między innymi, że dokonana przez Szefa KAS wykładnia art. 7 ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 846; dalej: „Ustawa zmieniająca”) narusza zasady wyrażone w Konstytucji. Podatnik podnosi, że zdaniem Szefa KAS o możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania decyduje wyłącznie moment osiągnięcia korzyści podatkowej. Strona zauważa jednak, że korzyść podatkowa zawsze powstaje w wyniku dokonania pewnej czynności. W ocenie Podatnika art. 7 ustawy zmieniającej powinien być interpretowany w sposób, który uwzględnia również moment dokonania czynności skutkującej powstaniem korzyści podatkowej - tzn. przekształcenia Spółki akcyjnej w Spółkę komandytową.

## **II. Stan prawny**

31. Przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, tj. Dział IIIa Ordynacji podatkowej, zostały dodane na podstawie przepisów Ustawy zmieniającej.
32. Wniosek dotyczy zespołu czynności, które podejmowane były przez Stronę w latach (...)-(...). Z początkiem 2019 roku zmianie uległy przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.<sup>1</sup> Biorąc pod

---

<sup>1</sup> 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).

uwagę przepisy przejściowe <sup>2</sup>, niniejsza opinia Rady (dalej: „Opinia”) bazuje na przepisach Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym do końca 2018 roku.

33. 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.*

---

<sup>2</sup> 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.

*§ 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.*

34. *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.*
35. *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.*
36. *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.*
37. *Przepis art. 119f § 1 Ordynacji podatkowej wskazywał, że: W rozumieniu niniejszego działu czynność oznacza także zespół powiązanych ze sobą czynności, dokonanych przez te same bądź różne podmioty.*

38. W art. 7 Ustawy zmieniającej wskazano, że: *Przepisy art. 119a-119f ustawy zmienianej w art. 1 [tj. Ordynacji podatkowej - wtrącenie autora] mają zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy.*
39. Wprowadzone na mocy Ustawy zmieniającej przepisy art. 119a-119f Ordynacji podatkowej zaczęły obowiązywać 15 lipca 2016 r.<sup>3</sup>

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

40. Odpowiadając na Wniosek Szefa KAS, Rada uznała, że streszczony w części I. niniejszej Opinii zespół czynności spełnia ustawowe kryteria unikania opodatkowania i jednocześnie w przedstawionym stanie faktycznym nie występują przesłanki uniemożliwiające zastosowanie w sprawie art. 119a Ordynacji podatkowej, 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.
41. 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.
42. W przedmiotowej sprawie Podatnik wraz z Małżonką oraz wspólnie kontrolowanymi spółkami dokonali szeregu powiązanych ze sobą

---

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

czynności. O wzajemnym powiązaniu dokonanych czynności – oprócz relacji małżeńskiej oraz powiązań osobowych i kapitałowych z zaangażowanymi w zespół czynności spółkami – świadczy również fakt, że ich podjęcie oraz ich chronologia doprowadziły do skorzystania przez Podatnika z neutralności podatkowej przewidzianej dla tzw. transakcji wymiany udziałów, neutralnego na gruncie podatków dochodowych przepływu środków finansowych pomiędzy Spółką celową i Podatnikiem w postaci pożyczek oraz – po przekształceniu Spółki celowej w Spółkę jawną – także nieobciążonej podatkiem dochodowym konfuzji wierzytelności Podatnika (i Małżonki) z udziału w majątku rozwiązanej Spółki jawnej ze zobowiązaniami wobec tej spółki z tytułu pożyczek.

43. Nie budzi zastrzeżeń Rady zakres czynności, które zdaniem Szefa KAS składają się na zespół czynności w rozumieniu art. 119f OP – zob. pkt 19 Opinii. Rada zauważa jednocześnie, że rozwiązanie Spółki jawnej (bez przeprowadzania likwidacji), które nastąpiło w dniu (...) września 2016 r., domyka podjęty przez Stronę zespół czynności.
44. Okoliczności te wskazują, że czynności opisane w pkt 19 Opinii, powinny – w świetle art. 119f Ordynacji podatkowej – podlegać łącznej ocenie pod kątem zasadności zastosowania art. 119a OP.
45. Przepis art. 119a §1 Ordynacji podatkowej, wskazuje na następujące przesłanki zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania:
  - a. przesłanka osiągnięcia korzyści podatkowej,
  - b. przesłanka działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej,
  - c. przesłanka sztuczności sposobu działania,

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

46. Odnosząc się do **przesłanki korzyści podatkowej** zauważyć należy, że zgodnie z art. 119e OP korzyścią podatkową jest między innymi niepowstanie zobowiązania podatkowego.
47. Analizując tę przesłankę należy uwzględnić, że zgodnie z art. 24 ust. 5 pkt 8 ustawy o PIT przy przekształceniu wartość niepodzielonych zysków w spółce oraz wartość zysku przekazanego na inne kapitały niż kapitał zakładowy w spółce przekształcanej podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.
48. W analizowanej sprawie doszło do przekształcenia Spółki akcyjnej w Spółkę komandytową. Przekształcenie to stanowi zarazem – zdaniem Szefa KAS – czynność odpowiednią. Jednak na skutek podjętego zespołu czynności nie doszło do zastosowania wskazanego art. 24 ust. 5 pkt 8 ustawy o PIT. W momencie przekształcenia Spółki akcyjnej w Spółkę komandytową jedynym jej akcjonariuszem była Spółka celowa. Dodatkowo kapitał zakładowy Spółki akcyjnej został uprzednio pomniejszony na skutek wypłaty wynagrodzenia Spółce celowej w związku z przeprowadzonym umorzeniem części akcji Spółki akcyjnej.
49. Zauważyć przy tym należy, że w momencie rozpoczęcia zespołu czynności Podatnik wspólnie z Małżonką w pełni i bezpośrednio kontrolowali Spółkę akcyjną. W wyniku podjętego zespołu czynności Podatnik nadal pozostawał bezpośrednim współnikiem w Spółce komandytowej powstałej z przekształcenia Spółki akcyjnej. Mimo zmiany formy prawnej w wyniku przekształcenia Spółki akcyjnej w Spółkę komandytową nie doszło do obciążenia Podatnika

zobowiązaniem podatkowym na podstawie art. 24 ust. 5 pkt 8 ustawy o PIT.

50. W konsekwencji Rada uznała, że poprzez zespół czynności Podatnik osiągnął korzyść podatkową w postaci niepowstania zobowiązania podatkowego.
51. Przystępując do analizy **przesłanki działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej** wskazać należy na 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, czyli pewnego sposobu postępowania, który oceniany jest z perspektywy możliwości zastosowania art. 119a OP (który to przepis również wskazuje na czynność).
52. Dodatkowo, zgodnie z art. 119c § 1 OP sposób działania uznaje się za sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że nie zostałyby 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.
53. 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.
54. 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.

55. 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.
56. 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.
57. Odnosząc powyższe do wniosków płynących z analizy materiału dowodowego, zgromadzonego w ramach rozpatrywanej sprawy,

zauważyć należy, że Podatnik wskazuje na cel dokonanych czynność w postaci dywersyfikacji ryzyka związanego z działalnością Spółki akcyjnej. W toku postępowania prowadzonego przez Szefa KAS Strona wskazywała również na oszczędności związane ze zmianą formy prowadzenia działalności gospodarczej ze spółki akcyjnej, zabezpieczenie majątku oraz plany inwestycyjne.

58. Rada zauważa, że Podatnik nie wyjaśnił co wpływało na ocenę wysokiego poziomu ryzyka działalności prowadzonej w ramach Spółki akcyjnej.
59. Spółka akcyjna - jako spółka kapitałowa - cechuje się generalnie znaczącym odseparowaniem ryzyka prowadzonej działalności gospodarczej od majątku osobistego akcjonariuszy. Jednocześnie ta forma prowadzenia aktywności gospodarczej związana jest z szeregiem obowiązków, które podwyższają koszty administracyjne jej prowadzenia.
60. Wskazywany przez Stronę cel w postaci oszczędności związanych ze zmianą formy prowadzenia działalności z formy spółki akcyjnej na formę spółki osobowej - spółki komandytowej - jest przekonujący. Osiągnięcie tego celu nie wymagało jednak podejmowania ogółu czynności składających się na analizowany w tej sprawie zespół czynności. Dla osiągnięcia tego celu wystarczające byłoby przeprowadzenie czynności odpowiedniej, tj. przekształcenie Spółki akcyjnej w spółkę osobową. Cel ten nie może więc być uzasadnieniem dla przeprowadzenia przez Podatnika analizowanego zespołu czynności.
61. Strona nie przedstawiła również przekonujących dowodów wskazujących na próbę realizacji poprzez podjęty zespół czynności planów inwestycyjnych. Zawarte przez Podatnika z Małżonką Porozumienie nie przewidywało umorzenia akcji w Spółce akcyjnej.

62. Rada uznała, że w badanej sprawie ekonomicznie uzasadnionym celem przeprowadzonego przez Stronę zespołu czynności była optymalizacja kosztów prowadzonej działalności poprzez zmianę jej formy prawnej. Jednak Podatnik działając rozsądnie i kierując się tym celem mógł szybciej go osiągnąć poprzez dokonanie czynności odpowiedniej.
63. W konsekwencji powyższych ustaleń, zdaniem Rady, zastosowany przez Stronę zespół czynności miał przede wszystkim na celu osiągnięcie korzyści podatkowej. Wskazywane przez Podatnika cele ekonomiczne i gospodarcze należy uznać za mało istotne z perspektywy osiągniętej przez Podatnika korzyści podatkowej. Stanowisko własne Strony zawarte w piśmie z dnia (...) listopada 2021 r. „że w odniesieniu do niepodzielonych zysków w spółce lub zysku przekazanego na inne kapitały niż kapitał zakładowy w spółce przekształcanej na moment przekształcenia spółki w spółkę niebędącą osobą prawną, które na podstawie art. 24 ust. 5 pkt 8 ustawy o PIT stanowią przychód z udziału w zyskach osób prawnych opodatkowany zryczałtowanym podatkiem dochodowym, zobowiązanie podatkowe powstaje w dniu przekształcenia" w ocenie Rady nie mogło zasługiwać na uwzględnienie.
64. Przystępując do analizy spełnienia **przesłanki sztuczności sposobu działania** zauważyć należy, że cechy sztuczności zostały wskazane w art.119c OP. Sposób działania uznaje się za sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że nie 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.
65. 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. angażowanie podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego (art. 119c § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej)

W analizowanym zespole czynności przesłanka ta została zrealizowana poprzez utworzenie i dokonanie wymiany udziałów ze Spółką celową, która następnie została przekształcona i zlikwidowana. Mimo powołania tej spółki i zawarcia Porozumienia, nie doszło do zmiany przedmiotu prowadzonej działalności lub jakiegokolwiek inwestycyjnego zaangażowania środków finansowych uzyskanych przez Spółkę celową tytułem wynagrodzenia za umorzenie akcji.

Rozsądnie działający podmiot (nie działający w celu uzyskania korzyści podatkowej) dokonałby przekształcenia Spółki akcyjnej w spółkę Komandytową bez angażowania innych podmiotów i transferu środków pochodzących z kapitału zapasowego.

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

W analizowanej sprawie przesłanka ta została zrealizowana poprzez przekazywanie środków pomiędzy Spółką akcyjną, Spółką celową oraz udziałowcami (Podatnikiem i Małżonką). W konsekwencji w okresie (...)-(...) marca 2016 r. doszło do określonego obiegu środków finansowych. Jak trafnie zauważył Szef KAS, z kwoty 5.XXX.XXX,XX zł wynagrodzenia wypłaconego dla Spółki celowej z tytułu nabycia akcji celem ich umorzenia, poprzez wykorzystanie umów pożyczek zrealizowanych na rzecz Podatnika i Małżonki oraz udzielonych dalej pożyczek - do Spółki akcyjnej

powróciły środki pieniężne w wysokości 5.XXX.XXX zł. W rezultacie Spółka celowa – jako pożyczkodawca - stała się wierzycielem udziałowców na łączną kwotę 5.XXX.XXX zł. Po przekształceniu Spółki celowej i likwidacji powstałej z niej Spółki jawnej, zobowiązanie z tytułu pożyczek wygasło w drodze konfuzji.

66. Należy zwrócić uwagę, że zgodnie z art. 119c § 2 Ordynacji podatkowej, przy ocenie występowania sztuczności wystarczające jest uwzględnienie tylko jednego symptomu sztuczności.
67. W konsekwencji powyższych ustaleń, zdaniem Rady, sposób działania Podatnika był sztuczny.
68. Przechodząc do analizy **przesłanki sprzeczności z celem i przedmiotem 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>4</sup>. Nie jest celowe powtarzanie tych uwag w Opinii.
69. W sytuacji Podatnika kluczowego znaczenia nabiera zbadanie celu i przedmiotu przepisu art. 24 ust. 5 pkt 8 ustawy o PIT, który dotyczy opodatkowania dochodów wypracowanych przez spółki kapitałowe, lecz niewypłaconych wspólnikom przed datą przekształcenia, za to przekazywanych do spółek osobowych, które ów zysk mogły przeznaczyć do wykorzystania.

---

<sup>4</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>.

70. Zagadnienie dotyczące opodatkowania tzw. niepodzielonych zysków było przedmiotem ożywionej dyskusji szereg lat temu.<sup>5</sup>

Zagadnienie było również przedmiotem odpowiedzi na jedną z interpelacji poselskich.<sup>6</sup> W konsekwencji pojawiających się wątpliwości do obu ustaw o podatkach dochodowych wprowadzone zostały regulacje zmierzające do opodatkowania takich dochodów.

71. Jak wskazał Szef KAS we Wniosku, gdy po raz pierwszy wprowadzano te unormowania projektodawca argumentował, że „Problem pojawia się w momencie przekształcania spółki kapitałowej w spółkę osobową wymienioną w Kodeksie spółek handlowych. Powstają bowiem wątpliwości, czym dla celów podatkowych są środki zgromadzone na kapitale zapasowym lub funduszu celowym, pochodzące z niepodzielonej i niewypłaconej dywidendy (zysku) z lat poprzednich. Propozycja zmiany art. 24 ust. 5 ustawy (dochody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych), polegająca na dodaniu pkt 8, ma na celu wskazanie w jednoznaczny sposób, iż w takim przypadku niepodzielone zyski w spółce kapitałowej będą stanowiły przychód z tytułu udziału w zyskach osób prawnych i tym samym będą podlegały opodatkowaniu zryczałtowanym podatkiem dochodowym”.<sup>7</sup>

72. Widoczny jest więc jasny zamysł projektodawcy, który w odpowiedzi na dostrzeżoną praktykę, wprowadził wyraźną podstawę do

---

<sup>5</sup> Zob. przykładowo M. Jamroży, *Czy na pewno bez podatku?*, Rzeczpospolita z dn. 6 stycznia 2005 r.; Z. Ćwik, P. Żak, *Luka w przepisach*, Rzeczpospolita z dn. 13 stycznia 2005 r.; B. Hudziak, J. Mirkowska, *Przy przekształceniu nie będzie podatku*, Rzeczpospolita z dn. 25 kwietnia 2006 r.; A. Koleśnik., *Niepodzielony zysk nie będzie przychodem wspólników*, Rzeczpospolita z dn. 14 grudnia 2006 r.; Ł. Karczyński, *Przekształcenie spółki kapitałowej w osobową - opodatkowanie wspólników*, *Prawo i Podatki*, 08/2007, s. 6-9.

<sup>6</sup> Odpowiedź Ministra Finansów z dnia 12 lutego 2008 r. na interpelację poselską nr 599 (sygn. VI-599o).

<sup>7</sup> Uzasadnienie do druku sejmowego nr 1075, Sejm VI kadencji.

opodatkowania przedmiotowych zysków, które nie zostały wypłacone przed przekształceniem.

73. Zgodzić się należy z Szefem KAS, że za sprzeczne z przedmiotem i celem art. 24 ust. 5 pkt 8 ustawy o PIT należy uznać zespół czynności podjęty przez Podatnika i prowadzący do nieopodatkowanego transferu do innego podmiotu takich niepodzielonych zysków oraz wartości zysku przekazanych na kapitały inne niż zakładowy. W analizowanym zespole czynności podmiot otrzymujący ten transfer (tj. Spółka celowa) została dodatkowo następnie przekształcona w Spółkę jawną, co uniemożliwiło zastosowanie art. 24 ust. 5 pkt 8 ustawy o PIT.
74. Zdaniem Rady istotnym zagadnieniem wymagającym dodatkowej analizy jest w niniejszej sprawie moment osiągnięcia korzyści podatkowej przez Stronę. Na tą kwestię wskazuje Podatnik w stanowisku złożonym do Rady. W piśmie Strona wskazuje na zasady dotyczące opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym, o którym mowa w art. 30a ustawy o PIT i odnosi te zasady do momentu przekształcenia Spółki akcyjnej w Spółkę komandytową – tj. do (...) lipca 2016 r., czyli przed wejściem w życie Ustawy nowelizującej.
75. Rada doszła do przekonania, że brak jest podstaw do uznania, że klauzula nie może zostać zastosowana, gdyż w ramach podjętego przez Stronę zespołu czynności przekształcenie nastąpiło przed wejściem w życie Ustawy nowelizującej. Stanowisko Rady w tym względzie wynika z kilku okoliczności. Zauważyć należy, że zespół czynności obejmuje również zdarzenia, które zakończyły się po wejściu w życie Ustawy nowelizującej, tj. w dniu (...) września 2016 r. nastąpiło wykreślenie z KRS Spółki jawnej. Nie wydaje się też przekonujące, aby poszukiwać daty hipotetycznego dokonania przekształcenia Spółka akcyjnej w Spółkę komandytową w ramach

czynności odpowiedniej (która to czynność doprowadziłaby do opodatkowania, którego udało się uniknąć poprzez podjęty zespół czynności) poprzez bezpośrednie odniesienie się do faktycznej daty tego przekształcenia. Odmienność okoliczności, które towarzyszyły temu przekształceniu względem dokonania tej czynności w ramach czynności odpowiedniej, jest ogromna – np. inny podmiot był akcjonariuszem Spółki akcyjnej.

76. W tym zakresie Radę przekonuje podejście i argumenty przedstawione przez Szefa KAS. W konsekwencji Rada uznała, że momentem powstania tej korzyści był w badanej sprawie dzień (...) grudnia 2016 r.
77. 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.
78. 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.



79. 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>8</sup>
80. 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>9</sup>, co związane jest z faktem, że transakcja wymiany udziałów przewidziana jest w tzw. dyrektywie mergerowej<sup>10</sup>. Z początkiem 2011 r. regulacje odnoszące się do wymiany udziałów zostały także dodane do unormowań ustawy o PIT<sup>11</sup>. Przepisy tzw. dyrektywy mergerowej nakazują państwom członkowskim UE wprowadzenie odroczenia momentu opodatkowania ewentualnych dochodów

---

<sup>8</sup> Zob. uwagi dot. wymiany udziałów zawarte w punktach 52-58 uchwał Rady nr 3/2019, 4/2019 oraz 5/2019.

<sup>9</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>10</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>11</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 osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 226, poz. 1478 ze zm.).

(zysków kapitałowych) osiągniętych w związku z transakcją wymiany udziałów.

81. 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) nie może przypisać udziałom objętym w ramach analizowanej transakcji wyższej wartości dla celów podatkowych niż wartość przypisana akcjom zbytym w trakcie tej operacji<sup>12</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 akcji Spółki akcyjnej (tzw. przypisanie kosztu historycznego).
82. 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 umorzenia akcji Spółki akcyjnej 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

---

<sup>12</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.

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 umorzenia akcji w Spółce akcyjnej przez Spółkę celową) przy jednoczesnym naruszeniu zasady odroczenia opodatkowania zysku kapitałowego po stronie Podatnika (na skutek przekształcenia Spółki celowej w Spółkę jawną i jej likwidacji) należy uznać za osiągnięcie przez Podatnika korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.

83. Co również istotne, zespół czynności skutkujący nieopodatkowaniem zysków kapitałowych u Podatnika został dokonany w relatywnie krótkim czasie – tzn. wymiany udziałów dokonano w dniu (...) stycznia 2016 r., a (...) marca 2016 r. podjęto uchwałę o umorzeniu akcji Spółki akcyjnej). Przed umorzeniem akcji w Spółce akcyjnej nie doszło do istotnych zmian w ich wartości rynkowej. W efekcie w momencie ich umorzenia przez Spółkę celową, 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)

