

## **Uchwała nr 3/2024**

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

z 6 lutego 2024 r.

w sprawie wniosku Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (dalej **Szef KAS**) z (...) listopada 2023 r. (data wpływu do Rady (...) listopada 2023 r. (...)); dalej: **Wniosek**), działającego na podstawie art. 119h § 2 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 2388, z późn. zm. - dalej: **Ordynacja podatkowa** lub **OP**), o wyrażenie opinii co do zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej w odniesieniu do zespołu czynności, którego przebieg ustalono w toku postępowania podatkowego w przedmiocie określenia zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2017 r. prowadzonego wobec „Z. J”, zamieszkałej w K. (...) przy ul. (...) K.(...), 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. Pismem z nr (...), Naczelnik (...) Urzędu Celno-Skarbowego w B. (...) (dalej: **Naczelnik** lub **organ kontrolny**), zwrócił się do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, z wnioskiem o przejęcie kontroli celno-skarbowej prowadzonej wobec Strony w zakresie kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2017 r. (dalej: **Wniosek**) z uwagi na okoliczność, że w sprawie może być wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej.
2. Postanowieniami z (...) listopada 2021 r., Szef KAS działając na podstawie art. 119g § 3 Ordynacji podatkowej przejął w całości kontrolę celno-skarbową, prowadzoną przez Naczelnika oraz zawiesił ją z urzędu. Jednocześnie postanowieniem z (...) listopada 2021 r. (doręczonym w trybie art. 150 Ordynacji podatkowej 16 grudnia 2021 r.) Szef KAS wszczął wobec Strony postępowanie podatkowe w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2017 r. z tytułu kapitałów pieniężnych i praw majątkowych.

3. Postanowieniem z (...) lutego 2022 r. Szef KAS włączył jako dowód do akt postępowania materiał dowodowy zgromadzony w toku kontroli celno-skarbowej.
4. Po przeprowadzeniu postępowania wyjaśniającego, postanowieniem z (...) czerwca 2023 r. Szef KAS wyznaczył Stronie 14-dniowy termin na wypowiedzenie się w sprawie zebranego materiału dowodowego. W odpowiedzi, Strona pismem z (...) lipca 2023 r. przedłożyła stanowisko w przedmiocie zebranego w sprawie materiału dowodowego, w którym zawarła wnioski o uzupełnienie oceny prawnej sprawy oraz wniosła o przeprowadzenie dowodu z przesłuchania Pana Michała Buczyńskiego (dalej: „M. B”) w charakterze świadka.
5. Szef KAS ustalił, że Strona wraz z dwoma pozostałymi współnikami będącymi względem siebie członkami najbliższej rodziny Strony (córkami) dokonali w krótkim odstępie czasu szeregu czynności mających doprowadzić poprzez spółkę celową do wytransferowania zysków zatrzymanych w spółce kapitałowej podlegającej przekształceniu w transparentną spółkę osobową tak, aby w wyniku przekształcenia nie doszło do opodatkowania rzeczonych zysków zatrzymanych. W wyniku ww. działań, Strona i pozostali współnicy nie uiszcili podatku dochodowego od osób fizycznych od wartości niepodzielonych zysków w spółce oraz od

wartości zysku przekazanego na inne kapitały niż kapitał zakładowy w spółce przekształcanej, mimo finalnego przekształcenia spółki w spółkę niebędącą osobą prawną w rozumieniu przepisów ustaw o podatkach dochodowych<sup>1</sup>.

6. Szef KAS stwierdził, że zidentyfikowany zespół czynności został dokonany przede wszystkim w celu osiągnięcia ww. korzyści podatkowej, zastosowany sposób działania miał przy tym sztuczny charakter, a uzyskana korzyść podatkowa była sprzeczna z przedmiotem i celem przepisów ustawy podatkowej.
7. Mając na uwadze powyższe, (...) lipca 2023 r. Szef KAS wydał decyzję znak: (...) uznając, że w odniesieniu do rozliczenia Strony znajduje zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej oraz określając zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2017 r. w wysokości 2.XXX.XXX,XX zł.
8. Od decyzji tej Strona złożyła odwołanie, w którym, na podstawie art. 119h § 2 Ordynacji podatkowej, wniosła o zasięgnięcie przez Szefa KAS opinii Rady co do zasadności zastosowania w sprawie art. 119a ww. ustawy.
9. W niniejszej sprawie ustalono następującą chronologię działań.

---

<sup>1</sup> Art. 5a pkt 26 ustawy o PIT i art. 4a pkt 14 ustawy o CIT.

10. (...) marca 2016 r. w Krajowym Rejestrze Sądowym (dalej: **KRS**), została zarejestrowana (...) sp. z o.o., (dalej: **XYZ Holding sp. z o.o.**). Spółka ta powstała z przekształcenia<sup>2</sup> (...) sp. z o.o. spółka komandytowo-akcyjna (dalej: **XYZ sp. z o.o. S.K.A.**). Akcjonariuszami XYZ sp. z o.o. S.K.A. byli: Strona, córka Strony (dalej: **EF**) i druga córka Strony (dalej: **AB**). Zgodnie z planem przekształcenia XYZ sp. z o.o. S.K.A., sporządzonym (...) stycznia 2016 r. przez komplementariusza spółki przekształcanej, tj. (...) sp. z o.o. (dalej: **XYZ sp. z o.o.**), kapitał Spółki przekształconej wynosił 5XX.XXX,XX zł i dzielił się na 1X.XXX udziały o wartości nominalnej 5X,XX zł każdy. Udziały poszczególnych wspólników w kapitale zakładowym Spółki przekształconej zostały pokryte w całości przed rejestracją Spółki przekształconej w KRS. Wspólnicy Spółki przekształcanej uczestniczący w przekształceniu stali się wspólnikami Spółki przekształconej w następujący sposób:

- Podatnik objął 9.XXX udziałów Spółki przekształconej o łącznej wartości nominalnej 4XX.XXX,XX zł (8X,XX% udziału w kapitale);
- EF objęła 1.XXX udziałów Spółki przekształconej o łącznej wartości nominalnej 5X.XXX,XX zł (9,XX% udziału w kapitale);
- AB objęła 1.XXX udziałów Spółki przekształconej o łącznej wartości nominalnej 5X.XXX,XX zł (9,XX% udziału w kapitale).

---

<sup>2</sup> Na podstawie jednomyślnej Uchwały nr (...) Nadzwyczajnego Walnego Zgromadzenia Wspólników XYZ sp. z o.o. S.K.A z (...) marca 2016 r.

11. (...) kwietnia 2016 r. na podstawie umowy sprzedaży zawartej z (...) spółka komandytowa, (dalej: **Kancelaria**), Strona nabyła 1XX% udziałów w zarejestrowanej (...) lipca 2015 r. (...) sp. z o.o., (dalej: **M sp. z o.o.**). Jeszcze przed przejęciem M sp. z o.o. przez Stronę dysponowała ona wydaną wobec niej interpretacją indywidualną nr (...) z (...) października 2015 r., dotyczącą ustalenia na gruncie ustawy z dnia (...) lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych przychodu ze zbycia udziałów w spółce kapitałowej w celu umorzenia. Kapitał zakładowy M sp. z o.o. wynosił wówczas 5.XXX,XX zł.

12. Tego samego dnia, tj. (...) kwietnia 2016 r., Nadzwyczajne Zgromadzenie Wspólników M sp. z o.o. podjęło, m.in. Uchwałę Nr (...), na podstawie której postanowiono podwyższyć kapitał zakładowy z kwoty 5.XXX,XX zł, do kwoty 4X.XXX.XXX,XXzł, tj. o kwotę 4X.XXX.XXX,XX zł, poprzez utworzenie 8XX.XXX,XX nowych udziałów o wartości nominalnej 5X,XX zł każdy, uprawniających do 8XX.XXX,XX głosów na Zgromadzeniu Wspólników Spółki. Nowoutworzone udziały objęto w następujący sposób:

- dotychczasowy wspólnik (Podatnik) – 6XX.XX,XX udziałów o wartości nominalnej 5X,XX zł za jeden udział i o łącznej wartości nominalnej 3X.XXX.XXX,XX zł;
- EF – 7X.XXX,XX udziałów o wartości nominalnej 5X,XX zł za jeden udział i o łącznej wartości nominalnej 3.XXX.XXX,XX zł;

- AB – 7X.XXX,XX udziałów o wartości nominalnej 5X,XX zł za jeden udział i o łącznej wartości nominalnej 3.XXX.XXX,XXzł;
- XYZ sp. z o.o. – 8XX,XX udziałów o wartości nominalnej 5X,XX zł za jeden udział i o łącznej wartości nominalnej 4X.XXX,XX zł.

13. Udziały zostały w całości pokryte wkładem niepieniężnym (aportem) w postaci udziałów w kapitale zakładowym spółki XYZ Holding sp. z o.o., w następujący sposób:

- Podatnik wniósł do spółki 9,XXX udziałów w kapitale zakładowym XYZ Holding sp. z o.o. o wartości bilansowej 3X.XXX.XXX,XX zł, tj. dających 8X,XX% głosów na jej Zgromadzeniu Wspólników, tj. dających większość głosów w ww. spółce;
- EF wniosła do spółki 1.XXX udziałów w kapitale zakładowym XYZ Holding sp. z o.o. o wartości bilansowej 3.XXX.XXX,XX zł, dających 9,XX% głosów na jej Zgromadzeniu Wspólników;
- AB wniosła do spółki 1.XXX udziałów w kapitale zakładowym XYZ Holding sp. z o.o. o wartości bilansowej 3.XXX.XXX,XXzł, dających 9,XX% głosów na jej Zgromadzeniu Wspólników;
- XYZ sp. z o.o. wniesie do spółki 1X udziałów w kapitale zakładowym XYZ Holding sp. z o.o. o wartości bilansowej 4X.XXX,XX zł, tj. dających 0,X% głosów na jej Zgromadzeniu Wspólników.

14. (...) maja 2016 r., a więc (...) dni po wniesieniu udziałów XYZ Holding sp. z o.o. do M sp. z o.o., Nadzwyczajne Zgromadzenie Wspólników XYZ Holding sp. z o.o. podjęło Uchwałę nr (...), zgodnie z którą wyrażono zgodę na nabycie przez tę Spółkę od M sp. z o.o. 1X.XXX udziałów w jej kapitale zakładowym, celem ich umorzenia, za wynagrodzeniem w wysokości 4X.XXX.XXX,XX zł, które zostanie wypłacone z czystego zysku XYZ Holding sp. z o.o. Zgoda na ww. umorzenie z czystego zysku (za wynagrodzeniem w kwocie 4X.XXX.XXX,XX zł) została wyrażona przez M sp. z o.o. w oświadczeniu z (...) maja 2016 r., podpisanym przez Prezesa Zarządu – („M. B” – męża EF).

15. Tego samego dnia, tj. (...) maja 2016 r., Nadzwyczajne Zgromadzenie Wspólników XYZ Holding sp. z o.o. podjęło także uchwałę nr (...) w sprawie dobrowolnego umorzenia udziałów spółki bez obniżenia kapitału zakładowego w drodze umorzenia udziałów z czystego zysku.

16. (...) maja 2016 r. zostały zawarte porozumienia wekslowe pomiędzy wspólnikami M sp. z o.o. (wystawcy), a tą spółką (remitent), tj.:

a) Stroną zostały zawarte trzy porozumienia wekslowe:

- zgodnie z pierwszym porozumieniem wekslowym, wystawca wystawił i wręczył remitentowi papier



wartościowy w postaci weksła własnego na zlecenie na kwotę 1X.XXX.XXX,XX zł, płatnego przez wystawcę za okazaniem, w zamian za co wystawca otrzymuje od remitenta świadczenie pieniężne w wysokości 1X.XXX.XXX,XX zł;

- zgodnie z drugim porozumieniem wekslowym, wystawca wystawił i wręczył remitentowi papier wartościowy w postaci weksła własnego na zlecenie na kwotę 1X.XXX.XXX,XX zł, płatnego przez wystawcę za okazaniem, w zamian za co wystawca otrzymuje od remitenta świadczenie pieniężne w wysokości 1X.XXX.XXX,XX zł;
- zgodnie z trzecim porozumieniem wekslowym, wystawca wystawił i wręczył remitentowi papier wartościowy w postaci weksła własnego na zlecenie na kwotę 2.XXX.XXX,XX zł, płatnego przez wystawcę za okazaniem, w zamian za co wystawca otrzymuje od remitenta świadczenie pieniężne w wysokości 2.XXX.XXX,XX zł;

b) z AB zostało zawarte jedno porozumienie wekslowe, zgodnie z którym wystawca wystawił i wręczył remitentowi papier wartościowy w postaci weksła własnego na zlecenie na kwotę 3.XXX.XXX,XX zł, płatnego przez Wystawcę za okazaniem, w zamian za co wystawca otrzymuje od remitenta świadczenie pieniężne w wysokości 3.XXX.XXX,XX zł;

c) z EF zostało zawarte jedno porozumienie wekslowe, zgodnie z którym wystawca wystawił i wręczył remitentowi papier wartościowy w postaci weksła własnego na zlecenie na kwotę 3.XXX.XXX,XX zł, płatnego przez wystawcę za okazaniem, w zamian za co wystawca otrzymuje od Remitenta świadczenie pieniężne w wysokości 3.XXX.XXX,XX zł.

17. (...) maja 2016 r. Nadzwyczajne Zgromadzenie Wspólników XYZ Holding sp. z o.o. podjęło uchwałę nr (...), którą postanowiono podwyższyć kapitał zakładowy spółki z kwoty 5XX.XXX,XX zł, do kwoty 6XX.XXX,XX zł, tj. o kwotę 1XX.XXX,XX zł, poprzez utworzenie 2.XXX nowych udziałów o wartości nominalnej 5X,XX zł każdy udział, o łącznej wartości nominalnej 1XX.XXX,XX zł. Według ww. uchwały, nowo utworzone udziały przeznaczone w sposób następujący:

a) 1.XXX nowo utworzonych udziałów o łącznej wartości nominalnej 8X.XXX,XX zł, do objęcia przez Podatnika, udziały w podwyższonym kapitale zakładowym zostały pokryte wkładem pieniężnym w kwocie 3X.XXX.XXX,XX zł, zaś nadwyżka (3X.XXX.XXX,XX zł) wnoszonego wkładu ponad wartość nominalną obejmowanych udziałów została przekazana na kapitał zapasowy;

b) 2XX nowo utworzonych udziałów o łącznej wartości nominalnej 1X.XXX,XX zł, do objęcia przez AB, udziały w podwyższonym kapitale zakładowym zostały pokryte wkładem pieniężnym w

kwocie 3.XXX.XXX,XX zł, zaś nadwyżka (3.XXX.XXX,XX zł) wnoszonego wkładu ponad wartość nominalną obejmowanych udziałów została przekazana na kapitał zapasowy;

- c) 2XX nowo utworzonych udziałów o łącznej wartości nominalnej 1X.XXX,XX zł, do objęcia przez EF, udziały w podwyższonym kapitale zakładowym zostały pokryte wkładem pieniężnym w kwocie 3.XXX.XXX,XX zł, zaś nadwyżka (3.XXX.XXX,XX zł) wnoszonego wkładu ponad wartość nominalną obejmowanych udziałów została przekazana na kapitał zapasowy.

18. Analiza historii operacji na rachunkach bankowych XYZ Holding sp. z o.o. M sp. z o.o. oraz Strony wykazała, że (...) maja 2016 r. miało miejsce określone przelewanie środków pieniężnych tytułem płatności za nabyte udziały, świadczeń pieniężnych z porozumień wekslowych i wpłat tytułem podwyższenia kapitału zakładowego w XYZ Holding sp. z o.o.:

- a) XYZ Holding sp. z o.o. z tytułu wykupu własnych udziałów (w celu ich dobrowolnego umorzenia) w kwocie 4X.XXX.XXX,XX zł, przelał z rachunku w (...) Banku (...) S.A. na rachunek bankowy M sp. z o.o. w tym samym banku, część tej kwoty, tj. 1X.XXX.XXX,XX zł;
- b) M sp. z o.o., po otrzymaniu kwoty 1X.XXX.XXX,XX zł, przelała całość tych środków na rachunki bankowe wspólników, jako płatności za weksle, tj.:
- na rachunek bankowy Strony kwotę 1X.XXX.XXX,XX zł;

- na rachunek bankowy AB kwotę 3.XXX.XXX,XX zł;
  - na rachunek bankowy EF kwotę 3.XXX.XXX,XX zł;
- c) wspólnicy, po otrzymaniu ww. kwot od M sp. z o.o., przelali na ww. rachunek XYZ Holding sp. z o.o. łączną kwotę 1X.XXX.XXX,XX zł, jako środki pieniężne z tytułu części wkładu na podwyższenie kapitału w tej spółce:
- Strona – kwotę 1X.XXX.XXX,XX zł;
  - AB – kwotę 3.XXX.XXX,XX zł (na jej rachunku pozostaje kwota 1XX.XXX,XX zł);
  - EF – kwotę 3.XXX.XX,XX zł (na jej rachunku pozostaje kwota 1XXX.XXX,XX zł),
- d) XYZ Holding sp. z o.o., po otrzymaniu od wspólników łącznie kwoty 1X.XXX.XXX,XX zł, przelała na ww. rachunek bankowy M sp. z o.o. kwotę 1X.XXX.XXX,XX zł, jako kolejną transzę zapłaty z tytułu wykupu własnych udziałów;
- e) M sp. z o.o., po otrzymaniu ww. kwoty 1X.XXX.XXX,XX zł, przelała ją w całości na rachunek bankowy Strony, jako płatność za drugi weksel;
- f) Podatnik, po otrzymaniu ww. kwoty 1X.XXX.XXX,XX zł, przelał ją w całości na ww. rachunek bankowy XYZ Holding sp. z o.o., jako wkład na podwyższenie kapitału w tej spółce;
- g) XYZ Holding sp. z o.o., po otrzymaniu kwoty 1X.XXX.XXX,XX zł, przelała na ww. rachunek bankowy M sp. z o.o. kwotę 2.XXX.XXX,XX zł z tytułu wykupu własnych udziałów;
- h) M sp. z o.o. , po otrzymaniu ww. kwoty 2.XXX.XXX,XX zł,

- przełała na ww. rachunek bankowy Strony kwotę 2.XXX.XXX,XX zł, z tytułu płatności za trzeci weksel;
- i) Podatnik, po otrzymaniu ww. kwoty 2.XXX.XXX,XX zł, przełał na ww. rachunek bankowy XYZ Holding sp. z o.o. kwotę 1.XXX.XXX,XX zł, jako wkład na podwyższenie kapitału w tej spółce (różnica między ww. kwotami, tj. 1.XXX.XXX,XX zł pozostała na jego koncie).
19. (...) maja 2016 r., a więc (...) dni po dokonaniu ww. przelewów, Zarząd M sp. z o.o. sporządził plan przekształcenia tej spółki w XYZ spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka jawna, (dalej: **XYZ sp. z o.o. sp. j.**). Plan przekształcenia M sp. z o.o. został zbadany przez niezależnego biegłego rewidenta w oparciu o postanowienie Sądu Rejonowego dla miasta W. (...) Wydział Gospodarczy Krajowego Rejestru Sądowego z (...) maja 2016 r.
20. Uchwałą nr (...) Nadzwyczajnego Zgromadzenia Wspólników M sp. z o.o. z (...) maja 2016 r. postanowiono przekształcić M sp. z o.o. w spółkę jawną. Umowa spółki XYZ sp. z o.o. sp. j., została zawarta przez wspólników w formie aktu notarialnego z (...) maja 2016 r. przy założeniu kontynuowania działalności przez spółkę.
21. (...) lipca 2016 r. nastąpiło wykreślenie M sp. z o.o. z KRS.
22. (...) lipca 2016 r. (po ok. (...) tygodniach po przekształceniu M sp.

z o.o. w XYZ sp. z o.o. sp. j.– zostało zawarte porozumienie wspólników XYZ sp. z o.o. sp. j. (tj. pomiędzy: EF a Stroną, AB oraz XYZ sp. z o.o.), w sprawie zakończenia jej działalności. Porozumienie zostało poprzedzone Uchwałą nr (...) z (...) lipca 2016 r., dokonującą zmiany § 13 umowy spółki, regulującego kwestie wypowiedzenia umowy spółki przez wspólnika oraz rozwiązania spółki, poprzez dodanie ust. 4, zgodnie z którym, w przypadku zajścia którejkolwiek z przyczyn rozwiązania Spółki wspólnicy mogą jednomyślnie, w sposób dowolny, uzgodnić dokonanie podziału majątku Spółki *in natura* pomiędzy siebie, jednakże w taki sposób, aby nie naruszać praw wierzycieli Spółki. Zgodnie z ww. porozumieniem, wspólnicy postanowili, że poszczególne składniki majątku podzielą pomiędzy siebie *in natura* w sposób następujący:

- a) przyznanie na własność Strony wierzytelności wekslowej w wysokości 3X.XXX.XXX,XX zł, AB wierzytelności wekslowej w wysokości 3.XXX.XXX,XX zł oraz EF wierzytelności wekslowej w wysokości 3.XXX.XXX,XX zł;
- b) przyznanie na własność środków pieniężnych w kwocie 5X.XXX,XX zł, w tym: Stronie kwoty 2X.XXX,XX zł, AB kwoty 1X.XXX,XX zł, EF kwoty 1X.XXX,XX zł, XYZ sp. z o.o. kwoty 5.XXX,XX zł.

23. Wspólnicy oświadczyli, że przyznane im składniki majątku spółki w pełni wyczerpują wszelkie ich roszczenia, co do majątku spółki i

nastąpiło całkowite rozliczenie wzajemne wspólników.

24. (...) lipca 2016 r. – czyli *de facto* dwa miesiące po przekształceniu M sp. z o.o. w tę spółkę – dokonano wykreślenia XYZ sp. z o.o. sp. j. z KRS.
25. (...) czerwca 2017 r. XYZ Holding sp. z o.o. sporządził plan przekształcenia w spółkę komandytową. Powyższy plan przekształcenia został zbadany przez niezależnego biegłego rewidenta, w oparciu o postanowienie Sądu Rejonowego dla miasta stołecznego Warszawy XIII Wydział Gospodarczy Krajowego Rejestru Sądowego z (...) marca 2017 r. Na podstawie aktu notarialnego z (...) czerwca 2017 r., w wykonaniu Uchwały Nr (...) z (...) czerwca 2017 r. Podatnik, posiadający 1.XXX,XX udziałów w kapitale zakładowym XYZ Holding sp. z o.o., o wartości nominalnej 8X.XXX,XX zł dokonał (za zgodą żony) darowizny udziałów w tej spółce, na rzecz córek, tj.: 3XX udziałów na rzecz AB, a także 6XX udziałów na rzecz EF. Liczba udziałów na dzień przekształcenia w spółkę komandytową wyniosła więc odpowiednio: Strona – 7XX, EF – 9XX, AB – 5XX oraz „M. B” i XYZ sp. z o.o. – po (...) udziale, co daje łącznie 2.XXX udziałów.
26. Na podstawie umowy spółki komandytovej z (...) sierpnia 2017 r. zawartej w formie aktu notarialnego Rep. A Nr (...) XYZ Holding sp. z o.o. przekształcona XYZ sp. z o.o. spółka komandytowa

(dalej: XYZ sp. k.). Rejestracji dokonano (...) listopada 2017 r.

## II. Stan prawny

27. Przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (tj. Dział IIIa Ordynacji podatkowej) dodane zostały na podstawie ustawy z 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy - ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 846; dalej: Ustawa zmieniająca). Wprowadzone na mocy Ustawy zmieniającej przepisy art. 119a-119f Ordynacji podatkowej zaczęły obowiązywać 15 lipca 2016 r.

28. Zgodnie z art. 119a Ordynacji podatkowej:

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

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

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



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

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

29. Zgodnie z art. 119c § 1 Ordynacji podatkowej: *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.*

30. Zgodnie z treścią art. 119d Ordynacji podatkowej: *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.*

31. Zgodnie z treścią art. 119e Ordynacji podatkowej: *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.*

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

32. Wniosek dotyczy zespołu czynności, które częściowo były podejmowane przed wejściem w życie Ustawy zmieniającej. Przepisy art. 3 pkt 18 i art. 119a-119d Ordynacji podatkowej mają jednak zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie ww. ustawy, a w przypadku podatków, które są rozliczane okresowo - do korzyści uzyskanej w okresach rozliczeniowych rozpoczynających się w dniu wejścia w życie Ustawy zmieniającej albo po tym dniu.

33. Niniejsza opinia Rady (dalej: **Opinia**) bazuje na przepisach Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym w 2017 r., chyba że z treści Opinii wynikałoby inaczej.

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

34. Rada uznała, że Szef KAS w prawidłowy sposób ustalił występujący w sprawie zespół chronologicznie ułożonych czynności realizowanych etapami, który podlega ocenie możliwości zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej (dalej:

**Zespół Czynności**), na który składały się:

- a. nabycie przez Stronę 1XX% udziałów w M sp. z o.o. (o wartości 5.XXX,XX zł), na podstawie umowy sprzedaży udziałów zawartej (...) kwietnia 2016 r. z Kancelarią;
- b. podwyższenie (...) kwietnia 2016 r. kapitału zakładowego w M sp. z o.o. z kwoty 5.XXX,XX zł do kwoty 4X.XXX.XXX,XXzł, poprzez utworzenie 8XX.XXX nowych udziałów, które zostały objęte przez: Stronę, EF, AB i XYZ sp. z o.o. i w całości pokryte wkładem niepieniężnym (aportem) w postaci udziałów w kapitale zakładowym XYZ Holding sp. z o.o.;
- c. odkupienie (...) maja 2016 r. przez XYZ Holding sp. z o.o. udziałów własnych od M sp. z o.o. (za zgodą tej spółki) w celu ich dobrowolnego umorzenia za wynagrodzeniem w kwocie 4X.XXX.XXX,XX zł, które zostało wypłacone M sp. z o.o. z czystego zysku zgromadzonego na kapitale zapasowym XYZ Holding sp. z o.o.;
- d. zawarcie (...) maja 2016 r. porozumień wekslowych pomiędzy M sp. z o.o. (remitentem), a jej współnikami, tj. Stroną, AB i EF (wystawcami), na podstawie których nastąpiła (...) maja 2016 r. wypłata środków pieniężnych przez M sp. z o.o. na rzecz wystawców na łączną kwotę 4X.XXX,XX zł;
- e. podwyższenie (...) maja 2016 r. kapitału zakładowego w XYZ Holding sp. z o.o. z kwoty 5XX.XXX,XX zł do kwoty 6XX.XXX,XX zł, poprzez utworzenie 2.XXX nowych udziałów, które zostały objęte przez współników i pokryte wkładem

pieniężnym w łącznej wysokości 3X.XXX.XXX,XX zł – nadwyżkę wnoszonego przez wspólników wkładu w wysokości 3X.XXX.XXX,XX zł ponad wartość nominalną obejmowanych udziałów przekazano na kapitał zapasowy spółki (jako agio), natomiast różnica w kwocie łącznej 1.XXX.XXX,XX zł, pomiędzy środkami pieniężnymi wypłaconymi przez M sp. z o.o. z tytułu weksli, a wkładami pieniężnymi przekazanymi przez wspólników za objęte udziały w podwyższonym kapitale zakładowym XYZ Holding sp. z o.o., pozostała na kontach osobistych wspólników;

- f. przeprowadzenie (...) maja 2016 r. czynności, polegających na określonym przelewaniu środków pieniężnych przy użyciu rachunków bankowych XYZ Holding sp. z o.o., M sp. z o.o. i Strony tytułem: płatności za nabyte udziały, świadczeń pieniężnych z porozumień wekslowych i wpłat tytułem podwyższenia kapitału zakładowego w XYZ Holding sp. z o.o.;
- g. przekształcenie M sp. z o.o. w XYZ sp. z o.o. sp. j. na podstawie Uchwały Nr (...) z (...) maja 2016 r. (rejestracja spółki jawnej w KRS miała miejsce (...) czerwca 2016 r.);
- h. rozwiązanie XYZ sp. z o.o. sp. j. i zakończenie jej działalności bez przeprowadzania postępowania likwidacyjnego (wykreślenie w KRS nastąpiło (...) lipca 2016 r.);
- i. konfuzja wierzytelności wspólników z udziału w majątku rozwiązanej spółki XYZ sp. z o.o. sp. j. (na podstawie jednomyślnej uchwały z (...) lipca 2016 r. wspólnicy zawarli

jednomyślne porozumienie dot. podziału majątku spółki w związku z jej rozwiązaniem, w którego skład wchodziły wierzytelności wekslowe i środki pieniężne) ze zobowiązaniami wobec ww. spółki z tytułu otrzymanych na podstawie porozumień wekslowych środków pieniężnych;

- j. przekształcenie XYZ Holding sp. z o.o. w XYZ sp. k. (rejestracja w KRS nastąpiła (...) listopada 2017 r.) z kapitałem zapasowym w wysokości 3X.XXX.XXX,XX zł.

35. Rada podziela także stanowisko Szefa KAS, że w niniejszej sprawie Strona osiągnęła korzyść podatkową polegającą na niepowstaniu zobowiązania podatkowego. Zespół Czynności został bowiem ukształtowany w taki sposób, aby na stronie nie ciążył obowiązek zapłaty podatku od tzw. niepodzielonych zysków.

36. W przypadku przekształcenia osoby prawnej 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 (art. 24 ust. 5 pkt 8 ustawy o PIT).

37. Zgodnie z § 14 umowy spółki XYZ Holding sp. z o.o. wspólnik ma prawo do udziału w zysku wynikającym z rocznego sprawozdania finansowego, jednak w umowie tej nie zostały określone zasady podziału zysku między wspólników. Z tych względów

zastosowanie znajdzie art. 191 § 3 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (tekst jedn. Dz. U. z 2017 r., poz. 1577 ze zm.), zgodnie z którym jeżeli umowa spółki nie stanowi inaczej, zysk przypadający wspólnikom dzieli się w stosunku do udziałów. W związku z powyższym, kwota zysków niepodzielonych przypadająca na Stronę odpowiada iloczynowi wartości zysków zatrzymanych i liczby udziałów Strony podzielonemu przez liczbę udziałów ogółem. Jak wynika z art. 30a ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT od uzyskanych dochodów (przychodów) z niektórych kapitałów pieniężnych w postaci zysków przychodów z udziału w zyskach osób prawnych pobiera się 1X% zryczałtowany podatek dochodowy.

38. Biorąc pod uwagę złożone przez Stronę zeznania podatkowe, korzyścią podatkową w niniejszej sprawie jest niepowstanie po jej stronie zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu zysków osób prawnych, na podstawie art. 24 ust. 5 pkt 8 ustawy o PIT.
39. Odnosząc się do **przesłanki działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej** należy mieć na względzie regulacje zawarte w art. 119d Ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem czynność uznaje się za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, gdy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze, wskazane przez podatnika, należy uznać za mało istotne.

40. Z analizy tego przepisu wynika, że istotne jest określenie celu podjęcia czynności, czyli pewnego sposobu postępowania, który oceniany jest z perspektywy możliwości zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej. Przy ocenie, czy czynność została dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, decydujące znaczenie będzie miała zatem okoliczność, czy ta korzyść podatkowa przeważała nad wskazanymi przez Podatnika innymi korzyściami ekonomicznymi lub gospodarczymi w takim stopniu, że pozostałe cele należało uznać za mało istotne.
41. Rada PUO podtrzymuje swoje uwagi, wyrażone m.in. w uchwale nr 3/2022 z 25 marca 2022 r., o tym, że art. 119d Ordynacji podatkowej nie powinien być odczytywany jako przepis uniemożliwiający zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w sytuacji, w której podatnik wskaże na cele, jakie chciał osiągnąć decydując się na rozpoczęcie konkretnych czynności. Taki sposób odczytywania normy art. 119d Ordynacji podatkowej oznaczałby bowiem możliwość zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej jedynie w przypadku tych sytuacji, w których jedynym celem podatnika była chęć osiągnięcia korzyści podatkowych. Jak jednak wyraźnie wskazuje art. 119a § 5 Ordynacji podatkowej w takiej sytuacji Szef KAS stosując klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania nie jest zobowiązany do poszukiwania czynności odpowiedniej i określania na jej podstawie

skutków podatkowych, ale przyjmuje skutki podatkowe na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności w ogóle nie dokonano.

42. Nie budzi przy tym wątpliwości Rady, że wykazanie istnienia celów pozapodatkowych danej czynności spoczywa na podatniku. Szef KAS dokonuje zaś oceny przedstawionych przez podatnika argumentów oraz zgromadzonego materiału dowodowego pod kątem istotności tych celów.
43. Podsumowując, w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2018 r. w sytuacji, w której podatnik wykazał istnienie choćby jednego ekonomicznego lub gospodarczego celu przeprowadzenia czynności, zastosowanie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania nie było możliwe, o ile cel ten miał swoją istotną wagę.
44. Rada PUO podzieliła konkluzję Szefa KAS, że w niniejszej sprawie korzyść podatkowa przeważała nad wskazanymi przez Podatnika innymi korzyściami ekonomicznymi lub gospodarczymi w takim stopniu, że pozostałe cele należało uznać za mało istotne.
45. Niesporne w sprawie jest, że Strona i pozostali uczestnicy Zespołu Czynności dokonali reorganizacji prowadzonej działalności gospodarczej poprzez przekształcenie spółki kapitałowej XYZ sp.



z o.o. Holding sp. z o.o. w spółkę osobową XYZ sp. k..

46. Zdaniem Rady, sama reorganizacja nie może być jednak uznana za cel ekonomiczny lub gospodarczy uzasadniający brak możliwości zastosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania. Taka reorganizacja powinna bowiem służyć realizacji określonego celu, np. zwiększeniu obrotów, podzieleniu działalności na poszczególne linie biznesowe, przygotowaniu przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części do sprzedaży itp.
47. Tymczasem przedstawione przez Podatnika argumenty sprowadzały się w istocie do tego, że podejmując reorganizację zakładano budowę struktury holdingowej, w której rolę spółki holdingowej miała pełnić spółka celowa M sp. z o.o., oraz realizację określonych zadań inwestycyjnych, natomiast rozbieżności zaistniałe wśród wspólników co dalszych działań w tym kierunku spowodowały odstąpienie od realizacji tych planów. Podkreślenia wymaga przy tym, że Strona – pomimo skierowanych do niej wezwań – nie przedstawiła dowodów ani szczegółowych wyjaśnień odnoszących się do dalszej działalności spółki holdingowej.
48. Zdaniem Rady, przyczyn wyboru sposobu przekształcenia XYZ Holding sp. z o.o. należy dopatrywać przede wszystkim w aspektach podatkowych. Poszczególne etapy realizacji Zespołu

Czynności zostały ukształtowane w taki sposób, że ich dokonanie nie skutkowało obowiązkiem zapłaty podatku dochodowego przez żaden z podmiotów uczestniczących w Zespole Czynności. Uzasadnienie przedstawione przez Podatnika wraz z całokształtem pozostałych okoliczności związanych m.in. z chronologią składania wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej przez Stronę i pozostałych wspólników było na tyle ogólne, że należy uznać je za mało istotne z perspektywy osiągniętej przez Podatnika korzyści podatkowej.

49. Biorąc powyższe pod uwagę Rada podziela stanowisko Szefa KAS, że czynnością odpowiednią w niniejszej sprawie powinno być przekształcenie XYZ Holding sp. z o.o. w XYZ sp. k., bez wieloetapowej, sformalizowanej i kosztownej procedury nie angażującej podmiotów pośredniczących i prowadzącej do tożsamego rezultatu. Takie działanie pozwoliłoby wspólnikom, w tym Stronie, na realizację wskazanych (na etapie kontroli celno-skarbowej) celów biznesowych.
50. Analizując przesłankę **sprzeczności z celem i przedmiotem przepisu ustawy podatkowej** Rada uznała, że uzyskana przez Stronę korzyść podatkowa jest sprzeczna z przedmiotem i celem przepisu art. 24 ust. 5 pkt 8 ustawy o PIT (w ówczesnym stanie prawnym), zgodnie z którym dochodem (przychodem) z udziału w zyskach osób prawnych jest dochód (przychód) faktycznie uzyskany z tego udziału, w tym także wartość niepodzielonych

zysków w spółce oraz wartość zysku przekazanego na inne kapitały niż kapitał zakładowy w spółce przekształcanej – w przypadku przekształcenia spółki w spółkę niebędącą osobą prawną; przychód określa się na dzień przekształcenia.

51. Za sprzeczne z przepisem art. 24 ust. 5 pkt 8 ustawy o PIT należy więc uznać czynności (zespół czynności), prowadzące do nieopodatkowanego transferu do innego podmiotu niepodzielonych zysków oraz wartości zysków przekazanych na kapitały inne niż zakładowy, które w związku z tym transferem tracą przymiot niepodzielonych zysków lub wartości zysków przekazanych na kapitały inne niż zakładowy, a następnie otrzymujący ten transfer podmiot jest przekształcany w spółkę niebędącą osobą prawną, co powoduje efektywne wyłączenie art. 24 ust. 5 pkt 8 ustawy o PIT.
52. Korzyść podatkowa, będąca rezultatem dokonanego Zespołu Czynności, polegała na uniknięciu przez Podatnika zapłaty podatku od dochodu wypracowanego przez spółkę kapitałową, lecz niewypłaconego wspólnikom przed datą przekształcenia spółki kapitałowej w transparentną spółkę osobową. Transfer dochodów (zysków) ze spółki kapitałowej na rzecz jej udziałowców podlega systemowo opodatkowaniu, a tymczasem skutkiem Zespołu Czynności był brak opodatkowania zysków zatrzymanych na kapitale zapasowym w XYZ Holding sp. z o.o. – w części przypadającej na Podatnika – mimo efektywnego przeniesienia na

wspólników XYZ sp. k. ekonomicznej wartości wynikającej z tych zysków.

53. Analizując spełnienie **przesłanki sztuczności sposobu działania** zauważyć należy, że cechy sztuczności zostały wskazane w art.119c Ordynacji podatkowej. 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.

54. W oparciu o zgromadzony materiał dowodowy Rada PUO stwierdza, że okoliczności opisanej transakcji uzasadniają przypuszczenie jej dokonania w realiach sztuczności działania, zdefiniowanej w art. 119c § 1 Ordynacji podatkowej, przywołując w szczególności:

- a) nieuzasadnione dzielenie operacji (art. 119c § 2 pkt 1 Ordynacji podatkowej);
- b) angażowanie podmiotów pośredniczących pomimo braku uzasadnienia ekonomicznego (art. 119c § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej);
- c) elementy wzajemnie się znoszące lub kompensujące (art. 119c § 2 pkt 4 Ordynacji podatkowej).

55. Powyższa konkluzja wynika ze szczegółowo opisanego w pkt 34 Zespołu Czynności, obejmującego zaangażowanie podmiotu pośredniczącego M sp. z o.o., przeniesienie udziałów XYZ Holding sp. z o.o. do M sp. z o.o., nabycie tych udziałów przez XYZ Holding sp. z o.o. w celu ich dobrowolnego umorzenia, wypłatę środków pieniężnych z tytułu porozumień wekslowych, podwyższenie kapitału zakładowego w XYZ Holding sp. z o.o.. Poszczególne etapy transakcji były dokonywane w relatywnie krótkich odstępach czasowych. Spółka celowa M sp. z o.o. nie posiadała żadnych środków trwałych ani zobowiązań, nie prowadziła działalności gospodarczej, ani nie świadczyła żadnych usług, nie zatrudniała pracowników, natomiast posiadała indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną przez Dyrektora Izby Skarbowej w W.(...) dot. konsekwencji podatkowych zbycia udziałów w celu ich umorzenia. Od czasu powstania do likwidacji M sp. z o.o. nie wykonała innych istotnych/charakterystycznych dla działalności holdingowej transakcji gospodarczych, niż te związane z Zespołem Czynności. Elementy kompensujące i znoszące występują przy określonym przekazywaniu środków pieniężnych pomiędzy spółkami XYZ Holding sp. z o.o., M sp. z o.o. oraz wspólnikami, w tym Stroną. W rezultacie, środki pieniężne wypłacone przez XYZ Holding sp. z o.o. jako płatności za nabyte udziały powróciły do tej spółki jako wpłaty na podwyższenie kapitału zakładowego, a następnie po

przekształceniu spółki M sp. z o.o. i likwidacji powstałej w wyniku przekształcenia spółki jawnej, zobowiązanie z tytułu wypłaconych wspólnikom na podstawie porozumień wekslowych środków pieniężnych wygasło w drodze konfuzji.

56. W opinii Rady w niniejszej sprawie nie występują przesłanki uniemożliwiające zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej, o których mowa w art. 119b tej ustawy. Korzyści odniesione przez Podatnika, przekraczają próg *de minimis*, który był uregulowany w art. 119b § 1 pkt 1 OP. Podatnik nie wystąpił 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 Ordynacji podatkowej, o której mowa w art. 119b § 1 pkt 4 OP. 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 lub efektywny pozwoliłby na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.