

Uchwała Nr 2/2020

Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

z dnia 2 marca 2020 r.

w sprawie wniosku Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: „**Szef KAS**”) z dnia 12 listopada 2019 r. ((...); dalej: „**Wniosek**”), działającego na podstawie art. 119h § 1 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 900, z późn. zm., dalej: „**OP**” lub „**Ordynacja podatkowa**”), 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 2016 rok prowadzonego wobec (...), (...), NIP: (...) (dalej również: „**Strona**” lub „**Podatnik**”), Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania (dalej: „**Rada PUO**”), działając na podstawie art. 119m w związku z art. 119s § 2 Ordynacji podatkowej, podjęła następującą uchwałę, wyrażającą opinię w zgłoszonym zagadnieniu prawnym z uwzględnieniem odpowiedzi na skonkretyzowane we Wniosku pytania, że opisany zespół czynności spełnia wszystkie ustawowe kryteria unikania opodatkowania i jednocześnie nie występują przesłanki określone w art. 119b uniemożliwiające zastosowanie w sprawie art. 119a Ordynacji podatkowej.

Niemniej Rada PUO, nie rozstrzygając w sposób jednoznaczny, wyraża zastrzeżenie co do wyczerpania przez Szefa KAS wszystkich dostępnych środków prawnych w celu prawidłowego ustalenia konsekwencji podatkowych transakcji będących przedmiotem Opinii. W tym kontekście, w ocenie Rady PUO, dodatkowe zastrzeżenie budzi

podejście Szefa KAS, wyrażone w pisemnej odpowiedzi na wezwanie Rady PUO, zakładające pomniejszenie podstawy opodatkowania ustalonej na podstawie art. 119a OP o kwotę „ewentualnie pobranego podatku” z tytułu niepodzielonych zysków na moment przekształcenia na podstawie art. 24 ust. 5 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w części odpowiadającej tak pobranej kwocie podatku.

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

Podejmując uchwałę Rada PUO uwzględniła następujące okoliczności.

I. Stan faktyczny

1. Zespół czynności, którego dotyczy Wniosek, ustalony został w toku kontroli celno-skarbowej prowadzonej wobec Podatnika w zakresie prawidłowości rozliczeń z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych za 2016 rok. W związku z wnioskiem organu prowadzącego kontrolę celno-skarbową Szef KAS przejął ją, zawiesił oraz wszczął na podstawie art. 119g § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej postępowanie podatkowe w sprawie określenia zobowiązania podatkowego za ww. rok podatkowy.
2. Opisując we Wniosku dokonane ustalenia faktyczne Szef KAS wskazał, że ze zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego wynika, że w latach 2013-2016 Strona oraz jej wspólnik (...) (dalej również: „**Wspólnik**”) zrealizowali szereg czynności mających na celu zbycie posiadanych przez nich udziałów spółki (...) Sp. z o.o. (dalej: „(...)”) za pośrednictwem specjalnie powołanej spółki celowej na rzecz zewnętrznego inwestora.

3. W realizacji przedmiotowego zespołu czynności uczestniczyły następujące podmioty:
 - a. Spółka (...) (dalej: „(...)”) – zewnętrzny inwestor, który zamierzał nabyć akcje spółki (...),
 - b. Podatnik oraz Wspólnik – osoby fizyczne, które w początkowej fazie czynności posiadały łącznie 100% udziałów spółki (...) (dalej: „Wspólnicy”),
 - c. (...) Sp. z o.o. – spółka kapitałowa pełniąca rolę spółki specjalnego przeznaczenia tzw. wehikuł inwestycyjny, w 100% zależny od Wspólników, za pośrednictwem których zrealizowana została sprzedaż udziałów (...).
4. W wyniku zespołu czynności doszło do sprzedaży wszystkich udziałów na rzecz nowego inwestora – (...). Wspólnicy nie dokonali tej sprzedaży bezpośrednio. W ramach objętego Wnioskiem zespołu czynności dokonano szeregu powiązanych działań, z wykorzystaniem specjalnie w tym celu powołanej spółki.
5. Jak wskazano we Wniosku, chronologia zdarzeń zespołu czynności przedstawia się następująco:
 - a. W dniu 26 sierpnia 2013 r. została zawiązana (...) Sp. z o.o. (dalej również: „Spółka”), której udziały w kapitale zakładowym w wysokości 5.000 zł objęli po 50% Wspólnicy. Przedmiotem działalności Spółki było zarządzanie innymi podmiotami gospodarczymi.
 - b. W dniu 24 października 2013 r. podniesiono kapitał zakładowy Spółki poprzez wniesienie w drodze aportu 100% udziałów (...),

w której Wspólnicy byli jedynymi udziałowcami (posiadali po 50% udziałów, których wartość nominalna wynosiła 50.000 zł). Przedmiotem działalności (...) był import oraz dystrybucja klejów i żywic oraz urządzeń do klejenia. W zamian za aport wspólnicy objęli w (...) Sp. z o.o. udziały o wartości nominalnej 10.500.000 zł, odpowiednio:

- (...): 104.000 udziałów o wartości 5.200.000 zł;
 - (...): 106.100 udziałów o wartości 5.305.000 zł.
- c. W dniu 5 sierpnia 2014 r. zarejestrowano w Krajowym Rejestrze Sądowym zbycie przez Wspólnika na rzecz (...) 1050 udziałów (...) Sp. z o.o. o wartości nominalnej 52.500 zł, na skutek czego Wspólnicy posiadali po 105.050 udziałów (...) Sp. z o.o. o wartości 5.252.500 zł.
- d. W dniu 10 grudnia 2015 r. dokonano sprzedaży 100% udziałów (...) przez (...) Sp. z o.o. na rzecz (...).
- e. Zgodnie z planem przekształcenia z dnia 31 maja 2016 r., z datą 7 lipca 2016 r. zawarto umowę spółki jawnej, natomiast w dniu 4 sierpnia 2016 r. (...) Sp. z o.o. przekształcono w (...) sp. j.
- f. W dniu 9 sierpnia 2016 r. (...) sp. j. zawarła z (...) umowę zlecenia zakupu nieruchomości, tj. zabudowanej działki gruntu nr 166/8 o pow. 0,2423 ha położonej w (...). W ramach ww. umowy (...) nabyła nieruchomość na rachunek zleceniodawcy w dniu 22 sierpnia 2016 r., a następnie przeniosła własność nieruchomości na rzecz (...) sp. j. w ramach powierniczej umowy nabycia.

g. W dniu 3 listopada 2016 r. wspólnicy (...) sp. j. podjęli uchwałę o rozwiązaniu umowy spółki jawnej – bez przeprowadzania likwidacji poprzez podział majątku spółki. Majątek spółki został podzielony po połowie między Wspólników, poprzez:

- wypłatę środków pieniężnych w kwocie 6.119.535,36 zł oraz 14.989,81 EUR dla każdego ze Wspólników na rachunek bankowy w terminie 7 dni od podjęcia uchwały;

- przeniesienie $\frac{1}{2}$ udziału w nieruchomości zabudowanej w (...).

W dniu 24 stycznia 2017 r. wykreślono z rejestru przedsiębiorców (...) sp. j.

II. Stan prawny

6. Przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (tj. Dział IIIa Ordynacji podatkowej) dodane zostały na podstawie ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 846; dalej: „Ustawa zmieniająca”).

7. Wniosek dotyczy zespołu czynności, które podejmowane były przez Wspólników latach 2013-2016. Z początkiem 2019 roku zmianie uległy przepisy klauzuli przeciwko unikaniu

opodatkowania.¹ Biorąc pod uwagę przepisy przejściowe², niniejsza opinia Rady PUO (dalej: „Opinia”) bazuje na przepisach Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym do końca 2018 roku, chyba że z treści Opinii wynika inaczej.

8. 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.

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

² Zgodnie z art. 35 ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2193): Przepisy art. 3 pkt 18 i art. 119a–119d ustawy zmienianej w art. 3 [tzn. Ordynacji podatkowej – przyp. aut.], 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.

§ 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.

- 9. Zgodnie z art. 119c § 1 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.*
- 10. 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.*
- 11. 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, że: *W rozumieniu niniejszego działu czynność oznacza także zespół powiązanych ze sobą czynności, dokonanych przez te same bądź różne podmioty.*

12. W art. 7 Ustawy zmieniającej wskazano, że: *Przepisy art. 119a–119f ustawy zmienianej w art. 1 [tj. Ordynacji podatkowej – przyp. aut.] mają zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy.*
13. Wprowadzone na mocy Ustawy zmieniającej przepisy art. 119a–119f Ordynacji podatkowej zaczęły obowiązywać 15 lipca 2016 r.³

III. Uzasadnienie faktyczne i prawne Opinii

14. Odpowiadając na Wniosek Szefa KAS, Rada PUO uznała, że streszczony w części I. niniejszej Opinii zespół czynności spełnia wszystkie ustawowe kryteria unikania opodatkowania i jednocześnie nie występują przesłanki uniemożliwiające zastosowanie w sprawie art. 119a Ordynacji podatkowej. 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.
15. 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

³ 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/2016/846/1>).

przepisem, przez czynność rozumie się także zespół powiązanych ze sobą czynności, dokonanych przez te same bądź różne podmioty.

16. W przedmiotowej sprawie Podatnik wraz ze Wspólnikiem dokonali szeregu powiązanych ze sobą czynności. Część z tych czynności została dokonana z wykorzystaniem spółki (...) Sp. z o.o., którą w pełni kontrolowali Wspólnicy.
17. O wzajemnym powiązaniu tych czynności świadczy fakt, że ich podjęcie oraz ich chronologia doprowadziły do skorzystania w sposób pośredni przez Podatnika oraz Wspólnika z neutralności podatkowej przewidzianej dla tzw. transakcji wymiany udziałów, podwyższenia bazy kosztowej możliwej do rozpoznania przez (...) Sp. z o.o. na moment odpłatnego zbycia udziałów (...) na rzecz (...). Niemniej jednak czynności te, z uwagi na ich umiejscowienie na osi czasu, nie były objęte wnioskiem Szefa KAS. Szerzej na ten temat w pkt. 29-32 niniejszej Opinii.
18. W wyniku podjętych działań doszło do braku opodatkowania po stronie Podatnika i Wspólnika również w momencie przekształcenia (...) Sp. z o.o. w (...) sp. j. oraz jej rozwiązania. W konsekwencji podjętych czynności, w momencie likwidacji spółki osobowej ((...) sp. j.) po stronie Podatnika i Wspólnika nie powstał przychód podlegający opodatkowaniu. Otrzymany przez Wspólników majątek likwidacyjny, na który składały się m.in. środki pieniężne, był wyłączony z przychodów Podatnika w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych.
19. Okoliczności te wskazują, że czynności, które opisano w części I. niniejszej Opinii, z pominięciem nieobjętej wnioskiem Szefa

KAS transakcji wymiany udziałów, prowadzącej do podwyższenia bazy kosztowej możliwej do rozpoznania przez (...) Sp. z o.o. na moment odpłatnego zbycia udziałów (...) na rzecz (...), powinny - w świetle art. 199f Ordynacji podatkowej - podlegać łącznej ocenie pod kątem zasadności zastosowania art. 119a OP.

20. Analiza przepisu art. 119a §1 Ordynacji podatkowej, w którym zdefiniowano unikanie opodatkowania, 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.
21. Odnosząc się do **przesłanki korzyści podatkowej** zauważyć należy, że zgodnie z art. 119e OP korzyścią podatkową jest między innymi niepowstanie zobowiązania podatkowego, a także obniżenie jego wysokości.
22. Na obecnym etapie analizy za wystarczające należy uznać wskazanie, że korzyścią podatkową w analizowanej sprawie jest niepowstanie zobowiązania podatkowego u Podatnika, pomimo wyzbycia się przez Wspólników łącznie władztwa nad 100% udziałów (...).

23. 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, czyli pewnego sposobu postępowania, który oceniany jest z perspektywy możliwości zastosowania art. 119a OP (który to przepis również wskazuje na czynność).
24. Jednocześnie zauważyć należy, że zgodnie z art. 119c § 1 OP 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.
25. Zestawienie obu tych przepisów wskazuje, że rozważania dotyczące przesłanki działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej zająają się w pewnym zakresie z analizą sztuczności sposobu działania. Należy bowiem uznać, że przy analizie przesłanki działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej nie chodzi o analizę celów, które potencjalnie mogły kierować postępowaniem podmiotu, którego działania oceniane są z perspektywy zastosowania art. 119a OP, ale o analizę celu konkretnych czynności podjętych przez ten podmiot.
26. Rozważania te korespondują z treścią art. 119a § 2 i 3 OP. Przepisy te wskazują, że w sytuacji uznania, że dana czynność stanowiła

unikanie opodatkowania, skutki podatkowe tej czynności określane będą na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej. Czynnością odpowiednią jest zaś 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.

27. Powyższe oznacza, że na etapie weryfikacji możliwości zastosowania art. 119a OP zestawieniu (porównaniu) powinny podlegać ewentualnie deklarowane przez podatnika ekonomiczne lub gospodarcze cele podjętej czynności z korzyścią podatkową osiągniętą przez tego podatnika w wyniku tej czynności. 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.⁴
28. Podkreślić jednak należy, że art. 119d OP nie może 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 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

⁴ Taki sposób odczytywania art. 119d OP potwierdza również orzecznictwo sądowe – zob. przykładowo wyrok WSA w Warszawie, sygn. III SA/Wa 2354/17.

stosując klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania nie jest zobowiązany do poszukiwania czynności odpowiedniej i określania skutków podatkowych na jej podstawie czynności, ale przyjmuje skutki podatkowe na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności w ogóle nie dokonano.

29. Powyższe pokazuje więc wyraźnie, że wskazywane 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.
30. W tym miejscu warto zaznaczyć, że Szef KAS nie kwestionuje wszystkich czynności, które w niniejszej Opinii zostały wskazane jako zespół powiązanych ze sobą czynności, a jedynie czynność „*przekształcenia z dniem 4 sierpnia 2016 r. (...) Sp. z o.o. w spółkę osobową (...) Spółka jawna, a następnie przeprowadzenie likwidacji spółki osobowej uchwałą wspólników z dnia 23 listopada 2016 r.*” Szef KAS zatem zawęził zakres stanu faktycznego podlegającego badaniu.
31. Powyżej zastosowane przez Szefa KAS zawężenie zakresu zespołu czynności powiązanych ma kluczowe znaczenie dla dalszego badania przesłanek zastosowania art. 119a OP. Zdaniem Rady PUO 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. Jednakże Rada PUO zwraca uwagę, że sposób w jaki uczynił to Szef KAS w istotny sposób ogranicza możliwości stwierdzenia, że doszło do unikania opodatkowania w rozumieniu art. 119a OP,

gdyż zbadanie przesłanek: działania przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzeczności z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej oraz sztuczności ogranicza się wyłącznie do dwóch powiązanych czynności.

- 32.** Wstępnie zdiagnozowany zakres zespołu powiązanych czynności implikuje rozpoznanie korzyści podatkowej w odniesieniu do momentu, w którym nastąpiła czynność odpowiednia. Jak już wspomniano zgodnie z art. 119a § 2 i 3 OP jeżeli dana czynność stanowiła unikanie opodatkowania, skutki podatkowe tej czynności określane będą na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej. Przytoczona wcześniej definicja czynności odpowiedniej wskazuje, że rozpoznanie czynności odpowiedniej musi być dokonywane z uwzględnieniem okoliczności występujących w danej sprawie (*„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”*). Oznacza, to że rozpoznanie hipotetycznego momentu dokonania czynności odpowiedniej, należy odnieść do momentu dokonania faktycznej czynności (która realnie zaistniała w sprawie), której skutek ekonomiczny byłby tożsamy.
- 33.** Gdyby wniosek Szefa KAS dotyczył także transakcji wymiany udziałów, prowadzącej do podwyższenia bazy kosztowej możliwej do rozpoznania przez (...) Sp. z o.o. na moment odpłatnego zbycia udziałów (...) na rzecz (...), wówczas w niniejszej sprawie - za moment dokonania czynności odpowiedniej należałoby uznać moment dokonania sprzedaży 100% udziałów (...) przez (...) Sp. z o.o. na rzecz (...), która została dokonana w dniu 10 grudnia 2015 r. Albowiem ta czynność doprowadziła do skutku w postaci

wyzbycia się władztwa ekonomicznego nad spółką (...). Oznacza to, że korzyść podatkowa (rozumiana jako niepowstanie lub zniżenie wysokości zobowiązania podatkowego), przy uwzględnieniu, że w skład zespołu powiązanych czynności weszły działania, gdzie działaniem inicjującym było powołanie spółki (...) Sp. z o.o. - powstała w momencie konkretyzacji hipotetycznego zobowiązania, czyli 31 grudnia 2015 r. (tj. po zakończeniu roku podatkowego).

34. Tak rozumiana korzyść podatkowa rozpoznana jako brak opodatkowania sprzedaży udziałów nie może być rozpatrywana w kontekście zastosowania art. 119a OP. Momentem osiągnięcia takiej korzyści byłby koniec roku podatkowego, tj. 31 grudnia 2015 roku. Wtedy bowiem zakończył się rok podatkowy, a Podatnik byłby już zobowiązany lub nie do wykazania odpowiedniego dochodu w związku ze zbyciem w ciągu roku udziałów (podatkowy stan faktyczny zostałby zamknięty). Zgodnie natomiast z art. 7 Ustawy zmieniającej, przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania mają zastosowanie do „korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy”. Zgodnie natomiast z art. 9 Ustawy zmieniającej, weszła ona w życie po upływie 30 dni od dnia ogłoszenia, które nastąpiło w dniu 14 czerwca 2016 r.

35. Przy wnioskowanym przez Szefa KAS zakresie zespołu czynności powiązanych wyłącznie do przekształcenia i rozwiązania spółki jawnej - badanie możliwości zastosowania art. 119a OP może być wyłącznie dokonane do tych czynności, bez uwzględniania okoliczności historycznych. A zatem, należy przyjąć, że stan faktyczny sprawy jest ograniczony wyłącznie do istnienia spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, na majątek której składają się m.in. środki pieniężne, która to spółka następnie ulega

przekształceniu i likwidacji. W tym kontekście istotne jest dokonanie szczegółowego zbadania motywów działania Wspólników podejmujących uchwałę o przekształceniu i rozwiązaniu spółki przekształconej.

36. Nie ma w prawie podatkowym normy, która nakładałaby na podatnika obowiązek działania w sposób prowadzący do powstania zobowiązania podatkowego w wysokości najwyższej z możliwych. Oznacza to, że podatnik może swoim zachowaniem tak kształtować poszczególne elementy podatkowo-prawne stanu faktycznego by w efekcie doprowadzić m.in. do niepowstania zobowiązania podatkowego, o ile działania te nie są sprzeczne z prawem (uchylanie się od opodatkowania) i nie mieszczą się w zakresie definicji czynności objętych hipotezą normy art. 119a Ordynacji podatkowej (unikanie opodatkowania). Jedną z przesłanek pozwalających zakwalifikować konkretne zachowanie jako unikanie opodatkowania jest sztuczny sposób działania podatnika. Zmiana formy organizacyjno-prawnej – w tym przypadku przekształcenie spółki kapitałowej w spółkę osobową, rozwiązanie spółki osobowej nie mogą być uznane *per se* za sztuczny sposób działania podatnika. W kontekście tej przesłanki kryterium pozwalającym na ocenę występowania sztuczności lub jej braku jest ocena zachowania podatnika działającego rozsądnie i kierującego się zgodnymi z prawem celami ekonomicznymi innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej. Powstaje zatem w tym miejscu pytanie o to, jakie jest ekonomiczne uzasadnienie sekwencji zdarzeń: 1) przekształcenie spółki kapitałowej w spółkę osobową poprzedzone transakcjami zmierzającymi do wzrostu jej aktywów i następnie 2) likwidacja w krótkim przedziale czasu tej spółki w wyniku czego dochodzi do rozdysponowania jej majątku pomiędzy Podatnika i jego Wspólnika w sposób wolny od opodatkowania? A co za tym idzie, jaki jest cel takiego przekształcenia?

37. Podatnik przedstawił kilka celów, które w jego opinii wskazują na uzasadnienie biznesowe podejmowanych przez niego i Wspólników czynności. Podatnik zeznał, że uzasadnieniem przekształcenia miało być docelowo – opodatkowanie na poziomie wspólnika. Założenie to towarzyszy realnie prowadzonej działalności, w ramach której generowane są przychody do opodatkowania, jedynie bowiem w takim przypadku w sensie ekonomicznym istotne byłoby jednokrotne opodatkowanie. Zdaniem Szefa KAS w stanie faktycznym przedmiotowej sprawy jednokrotność opodatkowania pozostawała bez znaczenia w sytuacji braku generowania przychodów w ramach działalności operacyjnej.
38. Wspólnicy wskazywali również na uproszczenie w funkcjonowaniu (...) Sp. z o.o. oraz redukcji kosztów poprzez przekształcenie w spółkę jawną. Zdaniem Szefa KAS, wobec braku prowadzenia działalności przy dodatkowo faktycznym zakazie konkurencji, Spółka nie podejmując aktywności operacyjnej nie generowała kosztów wymagających redukcji w ramach zmiany organizacji funkcjonowania podmiotu. Natomiast samo podjęcie działania w postaci przekształcenia spółki kapitałowej wygenerowało dodatkowe koszty, co w sytuacji braku możliwości prowadzenia działalności operacyjnej uznane zostało przez Szefa KAS za nieracjonalne.
39. Zdaniem Szefa KAS w przypadku przekształcenia spółki kapitałowej w spółkę osobową ulegają zmianie zasady odpowiedzialności wspólników, ponieważ w przekształconej spółce osobowej wszyscy wspólnicy lub niektórzy z nich będą odpowiadać za zobowiązania spółki osobowej całym swoim majątkiem bez ograniczenia. W spółce jawnej sytuacja wspólników po przekształceniu będzie kształtować się jednakowo,

gdyż wszyscy wspólnicy spółki jawnej odpowiadają na tych samych zasadach. Odpowiedzialność ma charakter osobisty i nieograniczony, co oznacza, że wspólnik odpowiada za zobowiązania spółki całym majątkiem osobistym. W przedmiotowej sprawie, ze względu na związanie Wspólników gwarancją w umowie sprzedaży udziałów (...) Szef KAS uznał, że wobec braku generowania przychodów z działalności operacyjnej, przyjęcie formuły spółki jawnej oznaczało występowanie ryzyka przewyższającego spodziewane korzyści. Analiza materiału dowodowego prowadzi, wg Szefa KAS do wniosku, że wspólnicy świadomi byli wysokiego poziomu ryzyka na rynku klejów a ponadto od firmy specjalizującej się w fuzjach i przejęciach otrzymali rekomendację zabezpieczenia rezerwy na poczet roszczeń nabywcy udziałów (...) na okres co najmniej 36 miesięcy.

40. Proces rozwiązania spółki jawnej przeprowadzono na okres ponad roku przed upływem zakazu konkurencji (obejmującego 2-letni okres od daty sprzedaży, tj. 10.12.2015 r.), a użytkowanie nieruchomości przeznaczonej na potrzeby działalności odroczone do marca 2017 r. Stąd uzasadnione jest zdaniem Szefa KAS domniemanie, że jedynym celem przekształcenia spółki kapitałowej w spółkę jawną była możliwość nieopodatkowanego rozdysponowania na Wspólników majątku wygenerowanego przez spółkę kapitałową.
41. Mając na uwadze, że doszło do faktycznego przekazania majątku spółki kapitałowej na rzecz jej byłych udziałowców poprzez wykorzystanie neutralnych podatkowo operacji przekształcenia spółki kapitałowej, a następnie rozwiązania spółki jawnej, uzasadnione jest zdaniem Szefa KAS stwierdzenie, że spółka jawna powstała w wyniku przekształcenia spółki z ograniczoną odpowiedzialnością była podmiotem pośredniczącym.

42. Wątpliwości podniesione przez Szefa KAS co do racjonalności działań podejmowanych przez Podatnika i Wspólnika bez wątpienia znajdują swoje uzasadnienie. Uzupełniająco należy jednak odnieść się do motywów przedstawionych przez Podatnika, zarówno w piśmie z dnia 4 grudnia 2019 r. jak i na spotkaniu z przedstawicielami Rady PUO w dniu 24 lutego 2020 r.
43. Odnosząc się do stwierdzenia Szefa KAS, że wobec zobowiązań gwarancyjnych wobec (...), przejęcie odpowiedzialności przez spółkę osobową było nieracjonalnym działaniem - należy wskazać, że zgodnie z umową sprzedaży Wspólnicy ponosili także osobistą (aczkolwiek subsydiarną) odpowiedzialność za zobowiązania wynikające z umowy sprzedaży. W tym kontekście jednoznaczne powiązanie przekształcenia z unikaniem opodatkowania nie może mieć w tym przypadku miejsca. Zakres odpowiedzialności Wspólników w odniesieniu do kluczowego ewentualnego przyszłego zobowiązania przed przekształceniem jak i po, był zbliżony, a zatem nie można twierdzić, że nastąpiła jakościowa zmiana odpowiedzialności gwarancyjnej. Skoro taka zmiana nie nastąpiła nie można konsekwentnie przyjmować, że doszło do nieracjonalnych działań.
44. Trzeba mieć także na uwadze okoliczność, że w świetle regulacji Kodeksu spółek handlowych, likwidacja spółki kapitałowej, poprzez jej przekształcenie w spółkę osobową, a następnie zlikwidowanie spółki osobowej na podstawie postanowień umowy spółki jest procedurą szybszą (w przypadku niewielkiej liczby wspólników), niż gdyby realizować ten sam proces w trybie likwidacyjnym wg przepisów Kodeksu spółek handlowych dotyczących spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Jednakże okoliczność wskazana powyżej nie została podniesiona przez Podatnika, a nawet gdyby została wskazana, to akurat w tej sprawie

okres pomiędzy przekształceniem a likwidacją (czerwiec-listopad) jest niemalże tożsamy z czasem, który byłby wymagany do likwidacji spółki z ograniczoną odpowiedzialnością⁵.

45. Zdaniem Rady PUO przesądzające w sprawie są informacje dotyczące osobistych motywów zakończenia działalności biznesowej przez Wspólników. Jak wskazali Wspólnicy - już w pierwszej połowie 2016 r. zaistniały okoliczności, które wymagały uzyskania dostępu do środków pieniężnych będących w posiadaniu (...) Sp. z o.o.: opieka na chorą matką (kwiecień 2016), narodziny wnuczki (2 czerwca 2016 r.), choroba i śmierć teścia (2015), choroba matki (2015), angażowanie się w pomoc dla córki (2015/2016).
46. Plan przekształcenia (...) Sp. z o.o. został sporządzony na dzień dnia 31 maja 2016 r. Z datą 7 lipca 2016 r. zawarto umowę spółki jawnej, natomiast w dniu 4 sierpnia 2016 r. (...) Sp. z o.o. przekształcono w (...) sp. j. Oznacza to, że już w momencie podejmowania decyzji o przekształceniu Wspólnicy mieli świadomość konieczności pozyskania dodatkowego finansowania dla celów osobistych. Sekwencja zdarzeń i motywy podane przez Podatnika wskazują więc wyraźnie, że działania Podatnika i Wspólnika miały przede wszystkim na celu osiągnięcie korzyści podatkowej. Podatnik i Wspólnik mając na uwadze konieczność pozyskania środków dla celów rodzinnych powinni byli dokonać likwidacji spółki z ograniczoną odpowiedzialnością a nie podejmować uchwały o przekształceniu. Jednocześnie, jak już wskazano powyżej, Podatnik nie podniósł argumentu dotyczącego

⁵ Art. 286 § 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz.U.2019.505 z późn. zm.): „Podział między wspólników majątku pozostałego po zaspokojeniu lub zabezpieczeniu wierzycieli nie może nastąpić przed upływem sześciu miesięcy od daty ogłoszenia o otwarciu likwidacji i wezwaniu wierzycieli.”

ekonomiki procesowej rozwiązania spółki z ograniczoną odpowiedzialnością poprzez jej przekształcenie w spółkę osobową. Ewentualnie w celu sfinansowania bieżących potrzeb osobistych dotyczących zdrowia najbliższych, można było oczekiwać zaciągnięcia pożyczki przez Wspólników w kontrolowanej spółce. Pożyczka wydaje się być w takiej sytuacji najszybszym sposobem uzyskania dodatkowych środków finansowych.

47. Należy też nadmienić, że w toku spotkania z przedstawicielami Rady PUO w dniu 24 lutego 2020 r. Wspólnicy uzasadniali podjęcie decyzji o przekształceniu spółki oraz jej likwidacji w krótkim czasie po przekształceniu brakiem ustalonej strategii działania i podejmowaniem decyzji *ad hoc*, często w wyniku nagłych przemyśleń. Twierdzili także, że decyzje były często zmieniane, a między Wspólnikami istniał permanentny spór (debata) co do sposobu prowadzenia biznesu. Tego rodzaju argumentacja (mająca walor „uniwersalnej argumentacji” tj. na każdy możliwy przypadek) nie może być brana pod uwagę przy ustalaniu adekwatnego wzorca działania (art. 119a § 3 OP).
48. Trudno dać wiarę twierdzeniom Wspólników o podejmowaniu decyzji w trybie *ad hoc* w świetle faktu, że każdy z nich już w lutym i marcu 2016 roku wystąpił z wnioskami o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w odniesieniu do konsekwencji podatkowych związanych z planowanymi przekształceniami w spółkę osobową. Plan przekształcenia i samo przekształcenie miało miejsce dopiero po otrzymaniu przez Wspólników w kwietniu 2016 r. przedmiotowych interpretacji.
49. W konsekwencji powyższych ustaleń, zdaniem Rady PUO, zastosowany przez Podatnika i jego Wspólnika zespół czynności (tj. przekształcenie i rozwiązanie spółki osobowej) miał przede

wszystkim na celu osiągnięcie korzyści podatkowej. Przy czym w związku z ograniczeniem przez Szefa KAS zespołu czynności jako korzyść podatkową należy wskazać nie powstanie zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu zysków osób prawnych za 2016 r.

50. 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 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.
51. Wśród elementów wskazujących na sztuczność wymienionych wprost w art. 119c § 2 OP jako okoliczności mogące przemawiać za sztucznością sposobu dokonania czynności w przedmiotowej sprawie potencjalnie występują:
- a. nieuzasadnione dzielenie operacji (art. 119c § 2 pkt 1 OP) – Podatnik działając wspólnie ze Wspólnikiem doprowadził do podziału operacji odpłatnego zbycia części udziałów (...) na rzecz (...) na kilka czynności. Rezultat gospodarczy, tj. sprzedaż 100,00% akcji (...) na rzecz (...), mógł być osiągnięty w ramach jednej czynności sprzedaży. Niemniej jednak Szef KAS nie kwestionuje czynności – w świetle art. 119f Ordynacji podatkowej – a jedynie czynność przekształcenia i likwidacji Spółki. Tym nie mniej sekwencja przekształcenia spółki kapitałowej i rozwiązania spółki osobowej także wskazuje na nieuzasadnione dzielenie operacji, gdyż cel w postaci

zakończeniu działalności biznesowej mógłby zostać osiągnięty poprzez likwidację (...) Sp. o.o.

- b. angażowanie podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego (art. 119c § 2 pkt 2 OP) – cecha ta również występuje w badanym zespole czynności i przejawia się w nieznajdującym uzasadnienia gospodarczego angażowaniu w operację spółki pośredniczącej (...) Sp. z o.o. Niemniej jednak Szef KAS nie kwestionuje wszystkich czynności, które w niniejszej Opinii zostały wskazane jako zespół powiązanych ze sobą czynności *sensu largo*, a jedynie czynność przekształcenia i rozwiązania Spółki. Jednak nawet w tym węższym zakresie - można wskazać na (...) sp. j. jako podmiot pośredniczący mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego, gdyż zarówno likwidacja działalności biznesowej mogła by być przeprowadzona poprzez likwidację (...) Sp. o.o., jak i ewentualne pozyskiwanie przez Wspólników środków finansowych mogłoby nastąpić bezpośrednio z (...) Sp. o.o.
- c. ryzyko ekonomiczne lub gospodarcze przewyższające spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, że należy uznać, że działający rozsądnie podmiot nie wybrałby tego sposobu działania (art. 119c § 2 pkt 5 OP) – rozłożenie operacji na kilka etapów niewątpliwie powoduje podwyższenie ryzyka przeprowadzenia całej operacji. Niemniej jednak Szef KAS nie kwestionuje wszystkich czynności, które w niniejszej Opinii zostały wskazane jako zespół powiązanych ze sobą czynności, a jedynie czynność przekształcenia i likwidacji Spółki. Jednak nawet przy tak wąskim zakresie zespołu czynności nadal występuje rozłożenie jednej operacji (tj. zakończenia działalności) na kilka etapów. Zdaniem Rady PUO dokonanie

w krótkim czasie przekształcenia i likwidacji spółki stanowi tego rodzaju symptom sztuczności.

52. Istotne jest w tym miejscu zwrócić uwagę, że zgodnie z art. 119c § 2 OP przy ocenie występowania sztuczności wystarczające jest uwzględnienie tylko jednego symptomu sztuczności.
53. W konsekwencji powyższych ustaleń, zdaniem Rady PUO, sposób działania Podatnika i jego Wspólnika był sztuczny.
54. Przechodząc do analizy przesłanki sprzeczności z celem i przedmiotem przepisu ustawy podatkowej wskazać można, że przesłanka dokonania czynności sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu podatkowego, w sposób jaki została zapisana w OP tworzy pewien problem interpretacyjny, który mógłby (przy przyjęciu określonego sposobu rozumowania) prowadzić do uznania, że przesłanka ta nigdy nie będzie spełniona.
55. Podatnik, stosując przepis podatkowy, przy dosłownym rozumieniu art. 119a § 1 OP, powinien - aby uniknąć zarzutu niedozwolonego unikania opodatkowania - mieć na uwadze zawsze wykładnię celowościową przepisu. Problem polega na tym, że taka konfrontacja wykładni powinna być raczej przedmiotem sporu interpretacyjnego, który ewentualnie może się przekształcić w postępowanie wymiarowe, ale nie w postępowanie „klauzulowe”, albowiem spór interpretacyjny stanowi zwykły skutek stosowania przepisów przez dwa różne podmioty.
56. Kolejny problem, jaki zauważa Rada PUO związany jest z koniecznością wykazania, że czynność jest dokonywana w sprzeczności z przedmiotem przepisu (na gruncie

obowiązującego w 2016 roku art. 119a OP § 1 OP występowała koniunkcja „przedmiotem i celem”). Możliwe jest takie rozumienie „przedmiotu” przepisu, które utożsamiać go będzie w istocie z treścią, czy też zasadniczą częścią treści przepisu. Podatnik dopasowując przepis do zaistniałego stanu faktycznego i następnie go stosując – logicznie rzecz biorąc – nie będzie, co do zasady, działał w sprzeczności z „przedmiotem” przepisu, który zastosował. Gdyby jednak uznać, że możliwe jest działanie niezgodnie z przedmiotem przepisu, który podatnik dopasował do zaistniałego stanu faktycznego (np. ze względu na zastosowanie wykładni rażąco odbiegającej od stosowanych standardów interpretacyjnych), takie działanie powinno także podlegać ocenie w postępowaniu wymiarowym, a nie klauzulowym.

57. Zakładając racjonalność ustawodawcy, należy zatem poszukiwać innego znaczenia działania w sprzeczności z „przedmiotem i celem przepisu”. W pierwszej kolejności należy zauważyć, że owa sprzeczność z „przedmiotem i celem” jest spreczna „w danych okolicznościach”. Tym samym można przyjąć, że owa sprzeczność jest warunkowana występowaniem określonych okoliczności, do których należy zaliczyć, biorąc pod uwagę całą treść art. 119a § 1 OP oraz cel, dla którego przepis ten został ustanowiony: sztuczność działania oraz działanie przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej.
58. Takie rozumienie art. 119a § 1 OP pozwala przyjąć, że przesłanka sprzeczności z przedmiotem i celem jest przesłanką w pewnym stopniu „samospelniająca się” w przypadku, gdy zostanie

wykazane sztuczne działanie dokonane przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej⁶.

59. Skoro zatem sztuczność i działanie w celu osiągnięcia korzyści warunkuje uznanie działania sprzecznego z przedmiotem i celem przepisu należy przyjąć, że działanie sprzeczne z „przedmiotem i celem” nie dotyczy przepisu, który podatnik zastosował, ale który powinien był zastosować, gdyby nie działał w sposób sztuczny i nie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. Zatem warunkiem jest tu wskazanie przepisu adekwatnego (referencyjnego).
60. Ten referencyjny przepis powinien być odnoszony do przepisu, który powinien odpowiadać czynności odpowiedniej (w rozumieniu art. 119a § 3 OP) lub takiemu stanowi faktycznemu jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano (zgodnie z art. 119a § 5 OP). Takim przepisem referencyjnym jest przepis art. 24 ust. 5 pkt 3 w związku z art. 30a ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych Dz.U.2019.1387 z późn. zm., (dalej: updof), przy uwzględnieniu tego, że na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 50a updof - przychodem zwolnionym z opodatkowania jest wartość majątku otrzymanego w związku z likwidacją spółki, w części stanowiącej koszt nabycia lub objęcia udziałów w tej spółce.
61. Alternatywny sposób odczytywania normy art. 119a § 1 OP w części dotyczącej sprzeczności w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu (który to sposób interpretacji

⁶ „Zdaniem Sądu więc kluczowe znaczenie ma wykazanie przez Szefa KAS wydającego odmowę wydania opinii zabezpieczającej, że sposób działania podatnika nie zostałby zastosowany przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami a zasadniczym celem sztucznego działania podatnika było osiągnięcie korzyści podatkowej przez co jest ona sprzeczna z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej” sygn. akt III SA/Wa 2354/17 - Wyrok WSA w Warszawie

w badanej sprawie nie będzie prowadzić do odmiennych rezultatów niż sposób dotychczas zastosowany) odnosi normatywną przesłankę sprzeczności z przedmiotem i celem przepisu do przepisu, który został zastosowany przez podatnika. Taki sposób interpretacji art. 119a § 1 OP wskazuje, że przepis ten nakazuje ustalenie powstania po stronie podatnika korzyści podatkowej, która jest sprzeczna w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu. W sytuacji, gdy dojdzie do takich ustaleń, konieczne jest określenie skutków podatkowych na podstawie czynności odpowiedniej (tzn. na podstawie przepisów, które powinny były być zastosowane w sytuacji wystąpienia czynności odpowiedniej (art. 119a § 2 i 3 OP) lub na podstawie takiego stanu faktycznego, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano (zgodnie z art. 119a § 5 OP).

62. Zgodnie z powyżej wskazanym podejściem, czynności Podatnika należy zakwalifikować jako czynności sprzeczne w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.
63. W tym miejscu należy zwrócić uwagę na sposób wyinterpretowania przez Szefa KAS normy wynikającej z art. 21 ust. 1 pkt 50a updof, zgodnie z którym przychodem zwolnionym z opodatkowania jest wartość majątku otrzymanego w związku z likwidacją spółki, w części stanowiącej koszt nabycia lub objęcia udziałów w tej spółce.
64. Zdaniem Szefa KAS, ponieważ udziały (...) zostały objęte przez (...) Sp. z o.o. w drodze wymiany udziałów, zgodnie z wykładnią systemową wewnętrzną, w przypadku odpłatnego zbycia udziałów (akcji), gdy ich nabycie przez podatnika nastąpiło wskutek zdarzenia, które nie powoduje powstania obowiązku

podatkowego (np. podziału lub łączenia spółek, o których mowa w art. 24 ust. 8 ustawy PIT, wymiany udziałów), należy wskazać, że powstały przychód jest zwolniony z opodatkowania (np. wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa), i jako koszt uzyskania przychodu przyjmowany jest koszt historyczny. Wskazują to odpowiednio przepisy: art. 24 ust. 8, art. 23 ust. 1 pkt 38c i art. 22 ust. 1f pkt 2 updof.

65. Powyższe stanowisko skutkuje obliczeniem przez Szefa KAS należnego zobowiązania podatkowego w określonej wysokości.
66. Nie można jednak pominąć okoliczność, że sposób wyliczenia kosztów dokonany przez Szefa KAS może być uznany jako budzący wątpliwości w świetle orzecznictwa. Prezentowany jest także inny pogląd⁷, że kiedy objęcie udziałów w spółce nabywającej nastąpiło za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, koszt nabycia udziałów w przypadku likwidacji spółki nabywającej należy ustalić zgodnie z zasadami wynikającymi z art. 22 ust. 1f pkt 1 updof, czyli jako koszt z podwyższonej bazy kosztowej wynikającej z wymiany udziałów. Przy takiej interpretacji wysokość zobowiązania podatkowego ustalanego w oparciu art. 119a OP powinna być inna niż ustalona przez Szefa KAS.
67. Zdaniem Rady PUO w sprawie nie występują również przesłanki uniemożliwiające zastosowanie art. 119a OP, o których mowa w art. 119b tej ustawy.

⁷ Wyrok NSA z dnia 8 stycznia 2019 r., sygn. akt II FSK 3238/18.

68. Rada PUO jest świadoma wątpliwości, jakie może budzić problematyka intertemporalnych zagadnień związanych ze stosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w stosunku do czynności podjętych przed wejściem w życie przepisów Ustawy zmieniającej. Sprzedaż akcji na rzecz (...) nastąpiła w grudniu 2015 r., przekształcenie (...) Sp. z o.o. w sierpniu 2016 r. a likwidacja spółki powstałej z przekształcenia (...) Sp. z o.o. miała miejsce w listopadzie 2016 r. W drugiej i trzeciej dacie (które odnoszą się do czynności objętych wnioskiem Szefa KAS) w polskim prawodawstwie wewnętrznym obowiązywała już klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania. Klauzula ta wprowadzona została Ustawą zmieniającą. Natomiast w dacie dokonywania czynności sprzedaży klauzula nie obowiązywała.
69. Jednocześnie z uwagi na wzmiankowaną przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej we wniosku kwestię posiadanych przez Stronę interpretacji indywidualnych - Rada PUO uznaje, że badanie czy i w jakim zakresie posiadane interpretacje odpowiadają stanom faktycznym / zdarzeniom przyszłym pozostają, co do zasady, poza sferą badania zastosowania przesłanek z art. 119a OP.
70. Niniejszą uchwałą Rada PUO podjęła przy założeniu, że nie można było zastosować innych przepisów prawa podatkowego w celu przeciwdziałania unikaniu lub uchylaniu się spod opodatkowania. Stąd Rada PUO wyraża pewne metodologiczne zastrzeżenie, że użyte przez Szefa KAS w piśmie będącym odpowiedzią na wezwanie Rady PUO, że ewentualne pobranie podatku z tytułu niepodzielonych zysków stanowiłoby w przedmiotowej sprawie podstawę do pomniejszenia kwoty zobowiązania ustalonego na podstawie art. 119a OP w części odpowiadającej wpłaconej

uprzednio kwocie podatku może prowadzić do takiego rozumienia sposobu stosowania klauzuli, że możliwe jest sankcjonowanie uchylanie się od opodatkowania a następnie „odzyskanie” korzyści poprzez rozpoznanie unikania opodatkowania. Zdaniem Rady PUO taka konstrukcja jest nieuprawniona, choć Rada PUO nie przypisuje jednoznacznie takiego poglądu Szefowi KAS. Dlatego też Rada PUO przyjęła, że we wniosku Szef KAS dokonał jednoznacznej oceny prawidłowości zastosowania przez podatnika przepisów podatkowych, tak aby uniknąć wątpliwości wskazanych powyżej.