

Uchwała nr 13/2025

Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

z dnia 17 grudnia 2025 r.

w sprawie z wniosku Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z dnia (...) października 2025 r. (data wpływu: (...) października 2025 r.) o symbolu (...) działającego na podstawie art. 119h § 2 i 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.) co do zasadności zastosowania art. 119a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2018 r.), dalej zwaną „Ordynacja podatkowa”, prowadzonego wobec Pana AB., NIP (...), w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2018 r. Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, działając na podstawie art. 119m w zw. z art. 119s § 2 Ordynacji podatkowej, podjęła następującą uchwałę:

w odniesieniu do zespołu czynności, którego przebieg ustalono w toku postępowania podatkowego spełnione są przesłanki wskazane w art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej, jednakże jego zastosowanie w świetle art. 119b § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej warunkuje wysokość uzyskanej przez Podatnika korzyści podatkowej.

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

Podjmując uchwałę, Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania uwzględniła następujące okoliczności:

I. Stan faktyczny i przebieg postępowania

1. W dniu (...) października 2025 r. do Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania („**Rada PUO**”) wpłynął - na podstawie art. 119h § 2 i § 3 Ordynacji podatkowej wniosek Szefa Krajowej Administracji Skarbowej („**Szef KAS**”) o wyrażenie opinii co do zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej, w odniesieniu do czynności, której przebieg ustalono w toku postępowania podatkowego w przedmiocie określenia zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2018 r., prowadzonego wobec prowadzonego wobec Pana AB. („**Podatnik**”, „**Strona**”).

2. Jak wynika z przedstawionych Radzie PUO akt, w dniu (...) marca 2023 r., Naczelnik (...) Urzędu Celno-Skarbowego w C. wszczął kontrolę celno-skarbową wobec Podatnika, w zakresie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku dochodowego od osób fizycznych za 2018 rok. W efekcie przeprowadzonego postępowania, Naczelnik (...) Urzędu Celno-Skarbowego w C. dnia (...) marca 2024 r. wydał wobec Podatnika decyzję wymiarową, w której określił wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych za 2018 r. w kwocie XXX.XXX zł. Decyzja ta została utrzymana w mocy przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w C. po przeprowadzeniu postępowania odwoławczego. Decyzja organu II instancji zaskarżona została do sądu administracyjnego.

3. Wojewódzki Sąd Administracyjny w C., prawomocnym wyrokiem z dnia (...) listopada 2024 r., sygn. akt (...), uchylił zaskarżoną decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję organu I instancji. Sąd rozpoznając sprawę uznał, że organy podatkowe w badanej sprawie, poprzez brak skierowania do Szefa KAS wniosku, o którym mowa art. § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, naruszyły przepisy postępowania w stopniu mającym istotny wpływ na wynik sprawy. W ocenie Sądu, wbrew stanowisku organów podatkowych w przedmiotowej sprawie można zastosować wyłącznie przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania („**GAAR**”, „**Klauzula**”).

4. W efekcie postępowania przeprowadzonego przez Szefa KAS decyzją z (...) sierpnia 2025 r., nr (...) („**Decyzja**”), Szef KAS uznając, że w sprawie znajduje zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej, określił Stronie zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2018 r. z tytułu pozarolniczej działalności gospodarczej w wysokości XXX.XXX zł. Podstawą prawną wydanej Decyzji, obok regulacji art. 119a i nast. Ordynacji podatkowej były także art. 4a, art. 9 ust. 1 i 2, 9a ust. 1, art. 5b ust. 2, art. 10 ust. 1 pkt 3, art. 27 ust. 1 i 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2018 poz. 1509 „**ustawa PIT**”) oraz art. 16 i art. 23 ust. 1

lit. a) umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Malty w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzonej w La Valletta 7 stycznia 1994 r. (Dz.U. z 2011 r. nr 283 poz. 1661 „**UPO PL-MT**”).

5. Strona złożyła odwołanie od Decyzji, w którym wniosła o zasięgnięcie przez Szefa KAS opinii Rady PUO, na podstawie art. 119h § 2 Ordynacji podatkowej. W sprawie istotne jest także to, że w dniu (...) września 2024 r., nastąpiło wszczęcie przez Naczelnika (...) Urzędu Celno-Skarbowego dochodzenia w sprawie o przestępstwo skarbowe związane z niewykonaniem przedmiotowego zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2018 r., o którym Podatnik został zawiadomiony. Zawiadomienie w trybie art. 70c Ordynacji podatkowej zostało doręczone Stronie dnia (...) września 2024 r., oraz pełnomocnikowi Strony dnia (...) września 2024 r. Postępowanie to na dzień wydania Decyzji pozostawało w toku, zatem bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2018 r. objętego przedmiotem opinii Rady PUO pozostawał zawieszony.

6. Jak wynika z przedstawionego stanu faktycznego, w 2012 r. Podatnik wraz ze współnikiem będącym osobą fizyczną („**Wspólnik**”) założył spółkę DE Spółka Jawna („**Spółka Jawna**”). W Spółce Jawnej Podatnik posiadał 51% udział w zysku zaś Wspólnik udział w wysokości 49%. Przedmiotem działalności Spółki Jawnej była działalność usługowa związana z międzynarodowymi przeprowadzkami. Spółka była podmiotem odpowiedzialnym za działalność operacyjną.

7. Na podstawie zawartego (...) czerwca 2016 r. aktu założycielskiego oraz statutu z (...) sierpnia 2016 r. została zarejestrowana spółka FG z siedzibą na Malcie („**FG**”) z kapitałem X.XXX EUR, w której Podatnik i Wspólnik objęli po XXX zwykłych udziałów o wartości X EUR każdy. FG. utworzono jako spółkę prywatną z ograniczoną odpowiedzialnością. Dyrektorami w FG zostali Podatnik, Wspólnik oraz lokalny podmiot świadczący usługi korporacyjne.

8. W dniu (...) października 2016 r. Podatnik i Wspólnik postanowili wystąpić ze Spółki Jawnej, otrzymując zwrot wkładów. Jednocześnie 99% udziałów w Spółce Jawnej objęła FG oraz 1% udziałów objęła osoba fizyczna. W dniu (...) stycznia 2018 r. zarząd (Rada Dyrektorów) FG podjął uchwałę, o tym że Podatnikowi zostanie wypłacone wynagrodzenie za rok 2018 roku w łącznej kwocie XXX.XXX EUR jako wynagrodzenie dyrektora za świadczone usługi związane z zarządzaniem Spółką Jawną w zakresie jej działalności w Polsce. Źródłem pochodzenia środków na wynagrodzenia Podatnika były wypłacane przez Spółkę Jawną na rzecz FG, na rachunek prowadzony w polskim banku, zaliczki z tytułu udziału FG w zysku Spółki Jawnej. Wynagrodzenie wypłacono Podatnikowi w trzech transzach w 2018 r. i ostatnią transzą w 2019 r.

9. FG wskazała, że ma oddział zagraniczny w Polsce i złożyła za rok podatkowy 2018 r. deklarację podatkową CIT - 8. Wykazała w niej przychody i koszty wynikające z 99% udziału w Spółce Jawnej.

10. Dnia (...) grudnia 2018 r. ze Spółki Jawnej wystąpiła zarówno FG jak i osoba fizyczna zaś tego samego dnia do Spółki Jawnej – wstąpili ponownie Podatnik oraz Wspólnik, obejmując udziały w wysokości po 50% każdy. Dnia (...) grudnia 2018 r. zlikwidowano także oddział zagraniczny FG. w Polsce.

11. W zeznaniu rocznym PIT-36 za 2018 r. Podatnik wykazał dochody uzyskane za granicą (niepodlegające opodatkowaniu w kraju), które dotyczyły wynagrodzenia z tytułu pełnienia funkcji dyrektora w organie FG.

12. W ocenie Szefa KAS, wyrażonym w treści Decyzji w opiniowanej sprawie spełnione zostały wszystkie przesłanki warunkujące zastosowanie art. 119a i nast. Ordynacji podatkowej, tj. doszło do: a) zidentyfikowania czynności prowadzącej do uzyskania korzyści podatkowej; b) zidentyfikowania korzyści podatkowej; c) ustalenia, że czynność została dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej; d) ustalenia sztucznego sposobu działania; e) ustalenia sprzeczności korzyści podatkowej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.

13. Na zespół czynności („**Zespół Czynności**”) w rozumieniu art. 119f Ordynacji podatkowej składała się, zdaniem organu, sekwencja następujących zdarzeń:

1. zawarcie w dniu (...) czerwca 2016 r. aktu założycielskiego oraz Statutu FG i jej rejestracja na Malcie;
 2. wystąpienie z dniem (...) października 2016 r. ze Spółki Jawnej Podatnika i Wspólnika oraz wstąpienie na ich miejsce FG obejmującej 99% udziałów oraz osoby fizycznej;
 3. podjęcie uchwały zarządu (Rady Dyrektorów) FG o przyznaniu wynagrodzenia Podatnikowi za rok 2018 za świadczone usługi związane z zarządzaniem Spółką Jawną jako Dyrektorowi spółki;
 4. przekazanie przez Spółkę Jawną na rachunek bankowy FG (prowadzony w polskim banku) zaliczek z tytułu udziału w zysku Spółki Jawnej;
 5. wypłata z rachunku bankowego FG (prowadzonego w polskim banku) wynagrodzenia za 2018 r., dla Podatnika w czterech transzach;
 6. wystąpienie z dniem (...) grudnia 2018 r. FG. i osoby fizycznej ze Spółki Jawnej;
 7. wstąpienie z dniem (...) grudnia 2018 r. do Spółki Jawnej – Podatnika oraz Wspólnika obejmujących udziały wynoszące po 50%;
 8. likwidacja z dniem (...) grudnia 2018 r. oddziału zagranicznego FG. w Polsce.
14. Zdaniem Szefa KAS, całokształt okoliczności faktycznych sprawy wskazuje, że gdyby nie możliwość osiągnięcia korzyści podatkowej w postaci uniknięcia opodatkowania zysków z działalności operacyjnej Spółki Jawnej nie doszłoby do zastosowania międzynarodowej struktury optymalizacyjnej polegającej na powiązaniu polskiej z maltańską spółką FG. Spółka maltańska zobowiązana do zapłaty podatku od przypadającego na nią (99%) wygenerowanego dochodu przez polską spółkę operacyjną zniwelowała podstawę opodatkowania wypłatą wynagrodzeń, które podlegały zwolnieniu z opodatkowania. W opinii Szefa KAS, Zespół Czynności został dokonany przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej w rozumieniu art. 119e pkt 1 Ordynacji podatkowej. Doprowadził on bowiem do konwersji opodatkowanego dochodu wspólnika z działalności polskiej spółki jawnej na nieopodatkowany dochód dyrektora związany z zasiadaniem w organie Boards of Directors w spółce z siedzibą w Republice Malty. W ocenie Szefa KAS, gdyby Podatnik nie zastosował opisanego schematu działania, jego wynagrodzenie jako wspólnika spółki jawnej, *(stosownie do art. 5b ust. 2 ustawy o PIT przychody wspólnika z udziału w spółce jawnej uznaje się za przychody ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy o PIT)* (pozarolnicza działalność gospodarcza) podlegałoby opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 27 ust. 1 ustawy PIT.
15. Konsekwentnie kwota zobowiązania podatkowego winna zostać wyliczona według skali podatkowej, obowiązującej w 2018 roku, określonej w art. 27 ust. 1 ustawy PIT, tj. (15 395 zł 04 gr + 32% nadwyżki ponad 85 528 zł), co wynika z art. 9a ust. 1 ww. ustawy. Otrzymanie przez Stronę kwoty wynagrodzenia dyrektora związanego z zasiadaniem w organie Boards of Directors w Republice Malty skutkowało uzyskaniem korzyści podatkowej w rozumieniu art. 119e pkt 1 Ordynacji podatkowej. w postaci obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego. Uzyskany z ww. tytułu dochód nie podlegał bowiem opodatkowaniu stosownie do art. 27 ust. 8 ustawy PIT w zw. z art. 16 i 23 ust. 1 lit. a UPO PL-MT.
16. Szef KAS nie podzielił jednocześnie argumentów podnoszonych przez Podatnika, w trakcie postępowania podatkowego, uzasadniających zdaniem tego ostatniego „pozapodatkowe” motyw realizacji zidentyfikowanych czynności. Odnosiły się one głównie do kwestii związanych ze zdrowiem Podatnika, rozwojem międzynarodowym grupy i zmianą modelu korporacyjnego, spowodowanych potrzebą zoptymalizowania działalności w poszczególnych krajach, kwestiami stabilności prawa, posługiwania się językiem obcym czy rozdzielenie (dywersyfikacja) ryzyka, w tym głównie ryzyka finansowego. Po analizie przedstawionej przez Stronę argumentacji dotyczącej uzasadnienia ekonomicznego/gospodarczego - poza podnoszonymi przez pełnomocnika planami, zgodnie z którymi FG działająca w charakterze „spółki matki”, miała scalać pozostałe podmioty, funkcjonujące w innych państwach, które to plany zostały zniweczone przez chorobę Strony, zdaniem Szefa KAS w zgromadzonym w sprawie materiale dowodowym nie sposób odnaleźć innych odniesień co do istnienia ekonomicznego uzasadnienia dla realizacji ustalonej w sprawie sekwencji czynności. W ocenie

Szefa KAS, fakt ten oraz treść przedstawionych wyjaśnień w przedmiotowym zakresie nie pozwala na uznanie istnienia innych istotnych, aniżeli podatkowe, motywacji, jakimi kierowały się osoby zaangażowane w przedstawiony Zespół Czynności, w tym Podatnik. Szef KAS wskazał także w decyzji elementy świadczące o sztuczności działania Podatnika a także sprzeczności uzyskanej korzyści z przedmiotem i celem ustawy podatkowej.

17. Przyjmując spełnienie przesłanek wynikających z treści art. 119a Ordynacji podatkowej Szef KAS ocenił, że w sprawie doszło do efektywnej podatkowo dystrybucji zysków z Spółki Jawnej do jej rzeczywistych beneficjentów, w tym Podatnika. Otrzymane wynagrodzenie nadal pochodziło bowiem z tego samego źródła, tj. z zysków Spółki Jawnej, a jego wysokość była uzależniona od wysokości zysku osiągniętego przez tę spółkę. Utworzenie FG nie niosło za sobą żadnego istotnego celu oprócz chęci uzyskania korzyści podatkowej oraz było działaniem sztucznym. A zatem, skoro za czynność odpowiednią uznaje się taką czynności, której mógłby dokonać podmiot, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami, innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej - w rozpatrywanej sprawie czynnością odpowiednią powinna być zmiana umowy Spółki Jawnej w zakresie wysokości posiadanych udziałów – z pominięciem zrealizowanego i wskazanego Zespołu Czynności, oraz opodatkowanie Podatnika jako współnika Spółki Jawnej z tytułu udziału w zysku tej spółki przyjmując udział jaki miał na koniec 2018 r. tj. 50%. Szef KAS uznał, że gdyby Podatnik nie zastosował opisanego schematu działania, jego wynagrodzenie jako współnika spółki jawnej podlegałoby opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 27 ust. 1 ustawy PIT.

18. Szef KAS nie stwierdził dodatkowo przesłanek negatywnych stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, które zostały określone w art. 119b § 1 Ordynacji podatkowej, w tym szczególności:

- Strona nie uzyskała w zakresie Zespołu Czynności oraz korzyści podatkowej z niego wynikającej opinii zabezpieczającej;
- korzyść podatkowa lub suma korzyści podatkowych osiągnięta przez Stronę z tytułu dokonania Zespołu Czynności przekracza w danym okresie (rok podatkowy) kwotę 100.000 zł, ponieważ wynosi: XXX XXX,XX zł i polega na obniżeniu o tę kwotę zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2018 r. od dochodów opodatkowanych na zasadach określonych w art. 27 ust. 1 ustawy o PIT;
- korzyść podatkowa nie została uzyskana w podatku od towarów i usług.

19. Podatnik wniósł odwołanie od Decyzji datowane na (...) sierpnia 2025 r. wskazując, że czynności dokonane przez Stronę i zmierzające do budowy międzynarodowej struktury spółek działających w branży przeprowadzonej miały swoje uzasadnienia ekonomiczne i korporacyjne (branżowe) i nie zostały dokonane w celu uniknięcia opodatkowania. Nie miały także charakteru sztucznego, natomiast fakt przerwania zapoczątkowanej budowy struktury międzynarodowej wywołany był poważną, zagrażającą życiu podatnika, chorobą. Podatnik zauważył także, że naruszone zostały regulacje ustawy PIT oraz Konstytucji poprzez brak bezpośredniego zastosowania w Decyzji postanowień ratyfikowanej umowy międzynarodowej (UPO PL-MT), która ma pierwszeństwo przed krajowymi regulacjami podatkowymi w tym przepisami Ordynacji podatkowej. Wreszcie jako kontrargument do tezy organu, że działania Podatnika nakierowane były chęcią uzyskania korzyści podatkowej, Strona wskazała, że gdyby tak było w istocie to kontynuowałaby funkcjonowanie struktury aż do 2022 r. tj. do momentu zmiany umożliwiających to regulacji UPO PL-MT a nie zakończyła jej funkcjonowanie już w 2018 r.

20. W odpowiedzi na wezwanie Rady PUO, pełnomocnik Podatnika poinformował, że dochody Podatnika z tytułu działalności gospodarczej (ściślej: z tytułu udziału spółki jawnej) w latach podatkowych 2016 r. oraz 2019 r., tj. przed zmianą struktury korporacyjnej oraz po tej zmianie, podlegały opodatkowaniu podatkiem liniowym (PIT-36L) według stawki 19% na podstawie art. 30c ustawy PIT, na dowód czego przedłożył złożone przez Podatnika deklaracje PIT-36L za 2016 oraz 2019 rok wraz z urzędowymi potwierdzeniami doręczenia. Wskazał on również, że podatek jaki byłby należny z tytułu udziału w zyskach Spółki Jawnej wg tych samych zasad (PIT-36L) za 2018 r. wyniósłby XX XXX,XX zł.

II. Właściwość Rady PUO

21. Strona wniosła do Szefa KAS odwołanie od Decyzji wydanej w pierwszej instancji. W treści odwołania, pełnomocnik Strony wniósł o zasięgnięcie przez Szefa KAS opinii Rady PUO. W związku z treścią art. 119h § 2 Ordynacji podatkowej, Szef KAS zrealizował wniosek Strony i wystąpił o opinię Rady PUO co do zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej

22. Wobec spełnienia przesłanek ustawowych, Rada PUO uznała się za właściwą w przedmiocie wydania opinii. Zakres opinii Rady PUO wyznacza wprost art. 119h § 1 Ordynacji podatkowej wskazując, że opinia wydawana jest co do zasadności zastosowania art. 119a. Rada PUO nie jest zatem związana treścią i zakresem wniosku składanego przez podatnika i Szefa KAS i sformułowanymi w nich pytaniami dodatkowymi czy szczegółowymi. Rada nie ma obowiązku, a także może nie dostrzegać w danej sprawie konieczności szczegółowego ustosunkowania się do wszystkich stanowisk, tez, inicjatyw wnioskodawcy czy szerzej stron postępowania, w ramach którego wystąpiono o opinię. Nie oznacza to, że ich treść nie jest brana pod uwagę w procesie wydawania opinii. Realizując swoje zadania jako niezależny organ, o którym mowa w art. 119m Ordynacji podatkowej, Rada PUO całościowo ocenia przekazane jej akta postępowania. Podkreślić przy tym należy, że Rada PUO nie jest organem podatkowym prowadzącym postępowanie. Niezależnie od instancji czy fazy postępowania podatkowego, w której zwrócono się do niej o opinię, Rada PUO nie ma kompetencji do przeprowadzania czy to alternatywnego czy choćby uzupełniającego postępowania dowodowego, w tym w szczególności dowodów z przesłuchania świadków, opinii biegłych, oględzin etc. Zakres jej uprawnień został ograniczony przez ustawodawcę do prawa do zwrócenia się do strony oraz Szefa KAS o udzielenie informacji i wyjaśnień dotyczących sprawy, w której Szef KAS zwrócił się do Rady o wydanie opinii. Strona i Szef KAS z własnej inicjatywy mogą także przedłożyć Radzie swoje stanowisko na piśmie, zaś strona może dostarczyć Radzie PUO dodatkowe dokumenty. W przypadku pojawienia się – na etapie wydawania opinii - nowych twierdzeń strony (czy to wyrażonych ustnie podczas posiedzenia Rady PUO, na które strona została zaproszona, czy pisemnie w dokumencie adresowanym do Rady PUO) nie podnoszonych dotychczas w trakcie postępowania, nowych dowodów, które nie były uprzednio wskazywane w postępowaniu etc. ich weryfikacja i ocena w kontekście ustalén stanu faktycznego należy do organu.

III. Uzasadnienie faktyczne i prawne opinii

23. W myśl art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej, 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).

24. Jak wynika z treści art. 119a Ordynacji podatkowej, w brzmieniu z 2018 r., zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jest możliwe wyłącznie wówczas, jeżeli zostaną spełnione łącznie wskazane powyżej przesłanki. Brak spełnienia chociażby jednej ze wskazanych powyżej przesłanek wyklucza możliwość zastosowania GAAR. W przypadku oceny zasadności stosowania w danym przypadku, mechanizmów zawartych w art. 119a Ordynacji podatkowej, przesłankami podanymi analizie przez Radę PUO jest to czy:

- a) miała miejsce czynność (warunek zaistnienia czynności),
- b) na skutek tej czynności została osiągnięta korzyść podatkowa (warunek osiągnięcia korzyści podatkowej),
- c) osiągnięcie korzyści było głównym lub jednym z głównych celów dokonania czynności (warunek celu),
- d) korzyść ta w danych okolicznościach jest sprzeczna z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu (warunek sprzeczności),
- e) sposób działania podatnika był sztuczny (warunek sztuczności).

IIIa. Zidentyfikowanie zespołu czynności

25. Przed przystąpieniem do oceny możliwości zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej w niniejszej sprawie, niezbędne jest ustalenie jaka czynność potencjalnie miała na celu uniknięcie opodatkowania. Pamiętać przy tym należy, że zgodnie z art. 119f Ordynacji podatkowej przez czynność, której oceny należy dokonać pod kątem możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, rozumie się także zespół powiązanych ze sobą czynności, dokonanych przez te same bądź różne podmioty.

26. W ocenie Rady na zespół czynności w rozumieniu art. 119f Ordynacji podatkowej składają się w niniejszej sprawie czynności zidentyfikowane przez Szefa KAS:

- a) zawarcie w dniu (...) czerwca 2016 r. aktu założycielskiego oraz Statutu FG i jej rejestracja na Malcie;
- b) wystąpienie z dniem (...) października 2016 r. ze Spółki Jawnej Podatnika i Wspólnika oraz wstąpienie na ich miejsce FG obejmującej 99% udziałów oraz osoby fizycznej;
- c) podjęcie uchwały zarządu (Rady Dyrektorów) FG o przyznaniu wynagrodzenia Podatnikowi za rok 2018 za świadczone usługi jako Dyrektorowi spółki związane z zarządzaniem Spółką Jawną;
- d) przekazanie przez Spółkę Jawną na rachunek bankowy FG (prowadzony w polskim banku) zaliczek z tytułu udziału w zysku Spółki Jawnej;
- e) wypłata z rachunku bankowego FG (prowadzonego w polskim banku) wynagrodzenia za 2018 r., dla Podatnika w czterech transzach;
- f) wystąpienie z dniem (...) grudnia 2018 r. FG i osoby fizycznej ze Spółki Jawnej;
- g) wstąpienie z dniem (...) grudnia 2018 r. do Spółki Jawnej – Podatnika oraz Wspólnika obejmujących udziały wynoszące po 50%;
- h) likwidacja z dniem (...) grudnia 2018 r. oddziału zagranicznego FG w Polsce.

27. W efekcie przeprowadzonego Zespołu Czynności, w miejsce dochodów z tytułu udziału w zyskach Spółki Jawnej podlegających opodatkowaniu zgodnie z przepisami ustawy PIT, Podatnik będący polskim rezydentem podatkowym uzyskał dochody z tytułu pełnienia funkcji Dyrektora w FG, które w myśl art. 16 oraz art. 23 UPO PL-MT, nie podlegały opodatkowaniu w Polsce.

IIIb Warunek osiągnięcia korzyści podatkowej

28. Centralną przesłanką warunkującą możliwość zastosowania wobec podatnika mechanizmu klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jest osiągnięcie przezeń korzyści podatkowej. Jej pierwszoplanowe znaczenie dla całego procesu oceny możliwości zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej wynika z faktu, że uzyskanie korzyści musi być zarówno podstawowym zamiarem podatnika (warunek celu), jak i uzyskanym faktycznie efektem (warunek skutku). Na tym ustawodawca nie poprzestał. Korzyść podatkowa jest bowiem – zgodnie z wolą ustawodawcy - także punktem odniesienia oceny przedmiotu i celu przepisu ustawy podatkowej (warunek korzyści).

29. Korzyść podatkowa definiowana była - w 2018 r., w treści art. 119e Ordynacji podatkowej – jako niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości albo powstanie lub zawyżenie straty podatkowej a także jako powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo podwyższenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku.

30. Ten ustawowy abstrakcyjny charakter korzyści, w celu identyfikacji faktu jej wystąpienia – w realiach konkretnej sprawy - zmusza do porównania skutków podatkowych faktycznie zaistniałej sytuacji do konsekwencji podatkowych występujących w hipotetycznej sytuacji, która zaistniałaby gdyby dokonano czynności odpowiedniej, ustalonej przez organ. A zatem, dla warunku korzyści podatkowej kluczowe znaczenie ma zagadnienie czynności odpowiedniej. To ona – prawidłowo ustalona - pozwala na przyjęcie punktu odniesienia, który wskazuje czy faktycznie doszło do uzyskania korzyści. Proces ustalenia czynności odpowiedniej charakteryzować winien się określonymi

dyrektywami. Część z nich wskazuje bezpośrednio art. 119a § 3 Ordynacji podatkowej: rozsądne działanie oraz kierowanie się celami zgodnymi z prawem innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej. Zważywszy, że to zasadniczo organ dokonuje ustalenia, zdefiniowania w danej konkretnej sprawie czynności odpowiedniej (bo jest to czynność czysto hipotetyczna, która faktycznie w działaniach podatnika nie zaistniała) to właśnie organ jest adresatem tychże dyrektyw. Budując model hipotetycznego „prawidłowego” postępowania podatnika, organ niejako powinien „wejść w buty” tego podatnika, uwzględniając całokształt okoliczności w jakich podatnik ten funkcjonuje. Okoliczności te o charakterze zarówno prawnym jak i faktycznym mają i mieć powinny bezpośredni wpływ na ciąg decyzji podatnika także tych odtworzonych w ramach procesu określenia hipotetycznych czynności odpowiednich. Zbudowanie czynności lub ciągu czynności odpowiednich, co oczywiste nie powinno także abstrahować od zasad logiki, prawidłowości rynkowych a także, w przypadku ciągów złożonych być wewnętrznie spójne. Co należy podkreślić, w 2018 r., art. 119a § 3 Ordynacji podatkowej jako czynności odpowiedniej nie przewidywał zaniechania.

31. Jak wskazano wyżej w - w rozpatrywanej sprawie w Decyzji przyjęto, że czynnością odpowiednią powinna być zmiana umowy Spółki Jawnej w zakresie wysokości posiadanych udziałów – z pominięciem zrealizowanego i wskazanego Zespołu Czynności oraz opodatkowanie Podatnika jako współnika Spółki Jawnej z tytułu udziału w zysku tej spółki, przyjmując udział jaki miał na koniec 2018 r. tj. 50% oraz stwierdzono, że gdyby Podatnik nie zastosował opisanego schematu działania, jego wynagrodzenie jako współnika spółki jawnej podlegałoby opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 27 ust. 1 ustawy PIT (tzw. zasady ogólne).

32. W ocenie Rady PUO, poprzez „zamianę” źródła przychodu z dochodu z tytułu udziału w zyskach polskiej spółki osobowej na dochody z tytułu uczestnictwa w organie spółki maltańskiej Podatnik uzyskał korzyść podatkową. Jej istota polega na uzyskaniu dochodów wyłączonych z opodatkowania na podstawie umowy międzynarodowej, przy zachowaniu tożsamości ekonomicznej pochodzenia dochodu tj. zysków Spółki Jawnej. Spełniona jest zatem przesłanka powstania korzyści w rozumieniu art. 119e Ordynacji podatkowej. Odrębnej uwagi wymaga jednak określenie wysokości tej korzyści. Kwestia ta rozpatrywana winna być na dwóch płaszczyznach: wysokości udziału w zysku Spółki Jawnej oraz zasad opodatkowania uzyskanego stąd dochodu.

33. Obliczenie korzyści podatkowej w Decyzji nastąpiło poprzez przyjęcie przez organ udziału Podatnika na koniec 2018 r. w zyskach Spółki Jawnej w wysokości 50%. Było to konsekwencją przyjęcia jako czynności odpowiedniej zmiany umowy Spółki Jawnej w zakresie wysokości posiadanych przez Podatnika udziałów w jej w zysku. Oznacza, że na koniec roku 2018 r. udział w zysku był odmienny w stosunku do poziomu udziału Podatnika w zysku Spółki Jawnej przed tym jak z niej wystąpił. Gdyby bowiem jako czynność odpowiednią przyjęto pozostanie Podatnika w Spółce Jawnej, wówczas dla obliczenia korzyści należałoby przyjąć pierwotny udział Podatnika w zyskach Spółki Jawnej w wysokości 51%. W ocenie Rady PUO, przyjęcie jako czynności odpowiedniej pozostania Podatnika jako współnika w Spółce Jawnej jednocześnie ze zmianą – niewielką – jego udziału w zysku może być przedmiotem wątpliwości Szefa KAS czy – w 2018 r. – treść art. 119a § 3 Ordynacji podatkowej, pozwalała na przyjęcie zaniechania działania jako czynności odpowiedniej (co nastąpiło od 2019 r.). Jednakże wysokość podatku, jaki byłby należny od podatnika, gdyby działania nie podjął, wyznacza w tym wypadku górny limit korzyści jakie mógł on osiągnąć. Skoro podatek należny byłby niższy niż kwota wskazana w art. 119b § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, przepis art. 119a nie stosuje się w tej sprawie. Szef KAS mógł w tym zakresie rozważać, skutki procesowe tego, że do 1 stycznia 2019 r. czynnością odpowiednią mogło być tylko działanie, a nie zaniechanie. Nie jest to jednak kwestia kluczowa dla stanowiska Rady PUO. Rozważania te są bezprzedmiotowe w związku z tym, że potencjalna korzyść podatkowa nie przekracza limitu 100.000 zł.

34. Rada PUO nie podziela poglądu Szefa KAS o konieczności opodatkowania dochodu wynikającego z przyjętej czynności odpowiedniej na zasadach ogólnych tj. według norm wynikających z art. 27 ustawy PIT. Z dokumentów przedstawionych przez Podatnika, wyraźnie wynika, że zarówno przed wystąpieniem ze Spółki Jawnej (2016 r.) jak i po ponownym do niej wstąpieniu (2019 r.), Podatnik korzystał, na zasadach wyboru, z opodatkowania dochodów uzyskiwanych z działalności gospodarczej (w tym z udziału w zyskach transparentnej podatkowo spółki osobowej) według tzw. stawki liniowej zgodnie z art. 30c ustawy PIT. W ocenie Rady PUO, nie istnieją przekonujące argumenty za

przyjęciem, że gdyby także w 2018 r. Podatnik pozostawał współnikiem w spółce osobowej (ze zmianą w wysokości udziału o 1%) dokonałby zmiany stosowanych przez siebie, konsekwentnie przed i po tym roku podatkowym, wyborów co do zasady opodatkowania. W szczególności, argumentów tych nie można wyinterpretować ze „zwykłego” postępowania wymiarowego prowadzonego wobec Podatnika w 2023 r. oraz treści wyroku WSA. Kwestia ta ma szczególnie istotne znaczenie. Wybór prawidłowej metody opodatkowania Podatnika od dochodu uzyskiwanego ze spółki osobowej w 2018 r. może bowiem warunkować możliwość zastosowania GAAR w przedmiotowej sprawie stosownie do treści art. 119b § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Kontynuowanie korzystania z podatku liniowego było uprawnieniem podatnika, którego Szef KAS nie podważał. Zasadnym jest więc ustalenie korzyści podatkowej poprzez odniesienie się do stosowanego przez samego podatnika sposobu opodatkowania, jako punktu odniesienia dla określenia maksymalnej korzyści podatkowej. Nie można zakładać hipotezy, że podatnik w okresie objętym postępowaniem wybrałby wyższe opodatkowanie, niż zgodnie z prawem stosował wcześniej, tylko dlatego, że dokonał działania optymalizacyjnego.

IIIc Warunek celu

35. Stosownie do art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej, jedną z obligatoryjnych przesłanek warunkujących możliwość wydania decyzji w przedmiocie unikania opodatkowania jest to, aby osiągnięta w danych okolicznościach korzyść podatkowa, sprzeczna w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, była dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. Rozwinięcie omawianego kryterium unikania opodatkowania znajduje się w art. 119d Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym 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. Przy ocenie, czy czynność została dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, decydujące znaczenie będzie miała zatem okoliczność, czy ta korzyść podatkowa znacznie przeważała nad wskazanymi przez Podatnika innymi korzyściami ekonomicznymi lub gospodarczymi, czy przeważała w takim stopniu, że pozostałe cele należało uznać za mało istotne.

37. 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.

38. 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.

39. W trakcie postępowania zarówno przed organem podatkowym, jak i w fazie udzielania wyjaśnień Radzie PUO czy też na spotkaniu w dniu (...) grudnia 2025 r. Podatnik akcentował aspekty gospodarcze (ekonomiczne) związane z planowaniem działalności FG jako wehikułu inwestycyjnego dla grupy spółek a także wpływu ciężkiej choroby Podatnika na ograniczenie, czy wręcz zarzucenie tych planów. Wyjaśnieniom tym, nie można – na etapie opiniowania - odmówić wiarygodności. Rada PUO zwraca jednak uwagę, że pojawienie się w planowaniu określonych, choć finalnie niezrealizowanych, z przyczyn leżących po stronie Podatnika, celów ekonomicznych nie wyłącza automatycznie możliwości stosowania klauzuli GAAR, jeżeli działaniom Podatnika towarzyszy przede wszystkim w cel osiągnięcia korzyści podatkowej. W ocenie Rady PUO, biorąc pod uwagę sekwencję i harmonogram dokonanych w latach 2016-2018 czynności, a także zadeklarowane przez Podatnika rozliczenia podatkowe, taka właśnie sytuacja miała miejsce w opiniowanej sprawie.

IIId. Warunek sztuczności

40. Kolejnym kryterium, którym ustawodawca posługuje się w przepisach regulujących klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania dla określenia zakresu jej zastosowania, jest kryterium sztuczności. To pojęcie częściowo wyjaśnia art. 119c § 1 Ordynacji podatkowej, wskazujący, że 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.

41. Czynniki, które należy rozważyć przy badaniu sztuczności sposobu działania wskazuje art. 119c § 2 Ordynacji podatkowej. Należą do nich:

- 1) nieuzasadnione dzielenie operacji lub
- 2) angażowanie podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego, lub
- 3) elementy prowadzące do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności, lub
- 4) elementy wzajemnie się znoszące lub kompensujące, lub
- 5) 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.

42. W ocenie Rady PUO, w przedmiotowej sprawie występuje przesłanka sztuczność Zespołu Czynności, w szczególności przejawiająca się w tym, że dla dystrybucji zysku ze Spółki Jawnej do Podatnika w 2018 r. angażowano podmiot pośredniczący tj. FG mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego, a także poprzez wystąpienie i relatywnie szybkie powtórne wstąpienie Podatnika do Spółki Jawnej przy niewielkiej różnicy w poziomie udziału w zysku (zmiana z 51% na 50%) co doprowadziło do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem Zespołu Czynności.

IIIf. Warunek sprzeczności

43. Kolejnym z warunków zastosowania art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej jest wykazanie sprzeczności, w danych okolicznościach, osiągniętej korzyści podatkowej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej,

44. „Przedmiot” i „cel” w przesłance sprzeczności muszą być odnoszone do „ustawy podatkowej” i jej konkretnych przepisów. O ile zaś ustawa podatkowa jako pewna całość ma na celu opodatkowanie założonego podmiotu i przedmiotu według ustawowo określonej stawki podatku, o tyle cele poszczególnych jej przepisów mogą ustanawiać pewne elementy modyfikujące „normalny” wymiar podatku poprzez różnego rodzaju wyłączenia z opodatkowania, zwolnienia podatkowe lub ulgi podatkowe. W konsekwencji, za korzyść podatkową sprzeczną z celem przepisu ustawy podatkowej uznać należy taką sytuację, w której w wyniku dokonanej czynności doszło do sztucznego zastosowania lub niezastosowania przepisów materialnego prawa podatkowego, co skutkowało osiągnięciem korzyści podatkowej, chociaż cel przepisu był inny.

45. Należy zauważyć, że przy ocenie, czy spełnione jest kryterium sprzeczności nie można poprzestać wyłącznie na analizie konstrukcji prawnej podatku i bez zbadania okoliczności zastosowania przepisów materialnego prawa podatkowego przyjąć, że wygenerowana w ten sposób korzyść podatkowa stanowi w każdych okolicznościach dopuszczalny element redukcji opodatkowania, bądź też, niezależnie od wszelkich innych okoliczności, stanowi za każdym razem przejaw unikania opodatkowania.

46. Mając na uwadze powyższe, należy zauważyć, że w rozpatrywanej sprawie, z uwagi na zmianę przez Podatnika źródła przychodów z udziału w zyskach spółkach osobowych opodatkowanego ustawą PIT na wynagrodzenie z tytułu pełnienia funkcji Dyrektora w spółce maltańskiej, przy zachowaniu zarówno tożsamości ekonomicznego źródła tych dochodów (działalność operacyjna Spółki Jawnej) jak

i zakresu aktywności Podatnika, w tym kontroli i wpływu na działalność Spółki Jawnej, nastąpiło uzyskanie przez niego dochodu nie podlegającego opodatkowaniu ani w Polsce, ani zgodnie z wewnętrznymi regulacjami maltańskimi również na Malcie. Uzyskana w ten sposób korzyść podatkowa jest więc sprzeczna z przedmiotem i celem przepisów ustawy PIT opodatkowujących dochody wspólników spółki osobowej.

47. Plany wykorzystania FG w celu budowy grupy na poziomie europejskim, ze spółką w państwie o pozytywnie ocenianym przez Podatnika porządku prawnym, urzędowo używanym języku obcym, którym Podatnik sprawnie się komunikował, nie może uzasadnić braku istnienia celu w postaci chęci uniknięcia zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych od dochodu, który powstałby w związku udziałem w polskiej spółce jawnej przez Podatnika podlegającego w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Skutkiem realizacji rozpatrywanego Zespołu Czynności było zatem osiągnięcie korzyści podatkowej, którą w kontekście rozpatrywanych okoliczności sprawy należy uznać za korzyść sprzeczną z przedmiotem i celem ustawy podatkowej.

48. W związku z powyższym, Rada PUO uznaje, że w związku z przepisem art. 119b § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej w opiniowanej sprawie nie stosuje się art. 119a Ordynacji podatkowej, o ile uzyskana przez Podatnika korzyść nie przekracza granicznej kwoty korzyści wskazanej w art. 119b § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej.