

Uchwała nr 4/2025

Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

z dnia 3 czerwca 2025 r.

w sprawie z wniosku Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: „**Szef KAS**”) z dnia (...) lutego 2025 r. (data wpływu: (...) lutego 2025 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 2025 r. poz. 111 ze zm.; dalej: „**Ordynacja podatkowa**”), o wyrażenie opinii w przedmiocie zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej, w odniesieniu do czynności, której przebieg ustalono w toku prowadzonego wobec Pani C. (...) (ul. (...), NIP: (...); dalej: „**Strona**” lub „**Podatniczka**”) postępowania podatkowego („**Postępowanie**”) w podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: „**PIT**”) za 2020 rok wykazanego w zeznaniu PIT-36L o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym („**PIT-36L**”), Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania (dalej: „**Rada PUO**”), działając na podstawie art. 119m w zw. z art. 119s § 2 Ordynacji podatkowej, podjęła następującą uchwałę:

**zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej,
nie jest zasadne w ustalonym stanie faktycznym sprawy.**

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

Podejmując uchwałę Rada PUO uwzględniła następujące okoliczności.

I. Stan faktyczny

1. Naczelnik Urzędu Skarbowego (...) (dalej: **Naczelnik**) zwrócił się do Szefa KAS z wnioskiem o przejęcie kontroli podatkowej prowadzonej wobec Podatniczki w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (dalej: „**PIT**”) za rok 2020 z uwagi na okoliczność, że w sprawie może być wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej.
2. Szef KAS postanowieniami z dnia (...) grudnia 2022 r. przejął kontrolę podatkową i zawiesił ją oraz wszczął wobec Podatniczki postępowanie podatkowe w przedmiocie PIT za rok 2020.
3. W toku postępowania podatkowego ustalono następujący stan faktyczny:
 - 1) W dniu (...) stycznia 2020 r., Podatniczka działając w imieniu i na rzecz:
 - spółki D. (...) spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w A., KRS (...), NIP (...) (dalej: „**Spółka 1**”);
 - spółki EF spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w A., KRS (...), NIP (...) (dalej: „**Spółka 2**” „**Komplementariusz**”),będąc uprawnioną do samodzielnej reprezentacji obu ww. spółek, zawarła umowę spółki komandytowej pod firmą GH spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa (dalej: „**SPK**” lub „**Spółka komandytowa**”);

- 2) zgodnie z § 8 umowy Spółki Komandytowej wspólnicy objęli ogół praw i obowiązków w Spółce komandytowej (dalej „OPiO”) w następujący sposób:
- Spółka 2 jako komplementariusz SPK wniósł wkład pieniężny w kwocie w wysokości XXX,XX zł (XXX złotych),
 - Spółka 1 jako komandytariusz SPK wniósł wkład pieniężny w kwocie X..XXX,XX zł (XXX złotych);
- 3) zgodnie z § 12 umowy Spółki Komandytowej wspólnicy ustalili następujące prawo do udziału w zysku:
- Komplementariusz – 1%;
 - komandytariusz – 99%;
- z zastrzeżeniem, że:
- wysokość zysku może zostać zmienioną uchwałą Wspólników,
 - dopuszczają zaliczkową wypłatę zysku za poszczególne miesiące,
 - Wspólnicy, po zakończeniu każdego roku obrotowego, będą mogli w drodze podjętej uchwały zmienić proporcję udziału w zyskach za dany rok, wedle podjętej uchwały;
- 4) Następnie w dniu (..) maja 2020 r. Spółka 1, reprezentowana przez Pana IJ, sprzedała Podatniczce OPiO komandytariusza za cenę X XXX zł [ta sama kwota za jaką objęto OPiO].
- 5) Podatniczka została wspólnikiem Spółki Komandytowej z dniem (...) czerwca 2020 r.;
- 6) w dniu (...) października 2020 r.
- a) wspólnicy Spółki Komandytowej podjęli uchwałę, w której wyrazili zgodę na przystąpienie z dniem (...) listopada 2020 r. do Spółki Komandytowej w charakterze komandytariusza Spółki 1 (ponownie) w zmian za wkład pieniężny w kwocie XXXX zł [ta sama wysokość, za jaką objęto OPiO przy założeniu spółki i następnie sprzedano Podatniczce],
 - b) Podatniczka działająca w imieniu i na rzecz Spółki 1 oświadczyła, że spółka ta przystępuje z dniem (...) listopada 2020 r. do Spółki Komandytowej,
 - c) Podatniczka we własnym imieniu oświadczyła pozostałym wspólnikom, że występuje ze Spółki Komandytowej z dniem (..) listopada 2020 r.,
 - d) wspólnicy Spółki Komandytowej podjęli uchwałę, w której wyrazili zgodę na wystąpienie Podatniczki ze Spółki Komandytowej z ww. dniem za zwrotem wkładu w kwocie X XXX zł [ta sama wysokość, za jaką kupiono OPiO i za jaką było ono objęte przez Spółkę 1 przy założeniu spółki];
 - e) wspólnicy Spółki Komandytowej w związku z dokonaną zmianą wspólników Spółki Komandytowej, zmienili od dnia (...) listopada 2020 r. m.in. wysokość udziału w zysku przysługującego poszczególnym wspólnikom ustalając, że udział w zysku wyniesie

- Komplementariusz – 4%,
- komandytariusz – 96%;

nie przewidziano przy tym zysku za bieżący rok obrotowy dla ustępującego wspólnika (Podatniczki), ani nie rozstrzygnięto o wypłaconych na rzecz ustępującego wspólnika (Podatniczki) zaliczkach; nie zmieniono także dotychczasowych postanowień w zakresie zmian podziału zysku uchwałą wspólników, w tym także po zakończeniu roku, oraz wypłacania zaliczek.

- f) w czasie gdy Podatniczka nabywała OPiO i występowała ze Spółki Komandytowej, była jedynym udziałowcem Spółki 1 (przystępującego wspólnika), zaś wspólnikiem Komplementariusza w tym okresie była Spółka 1;
 - g) w dniu (...) grudnia 2020 r. zgromadzenie wspólników Spółki Komandytowej podjęło uchwały o wydłużeniu stosowania dotychczasowych przepisów podatkowych do dnia (...) kwietnia 2021 r. (zachowanie transparentności podatkowej spółki) oraz niezamykaniu ksiąg rachunkowych na dzień 31 grudnia 2020 r. i kontynuowaniu rok obrotowego do końca kwietnia 2021 r.
- 7) Podatniczka w złożonym w dniu (...) kwietnia 2021 r. zeznaniu rocznym PIT-36L za 2020 r. wykazała przychody/koszty/dochody Spółki Komandytowej z uwzględnieniem swojego udziału w zysku wynoszącym 99%, zaś przypadający na nią dochód w wysokości X.XXX.XXX,XX, straty do rozliczenia z lat ubiegłych wykazano w wysokości X.XXX.XXX,XX zł, podstawa obliczenia podatku wyniosła X.XXX.XXX,XX zł, podatek należny XXX.XXX,XX zł, a należne zaliczki X.XXX,XX. Wykazane dochody i koszty wynikały w całości z udziału w Spółce komandytowej.
 - 8) W ww. zeznaniu Podatniczka rozliczyła straty podatkowe z 2017 r. i 2019 r. w łącznej wysokości X.XXX.XXX,XX zł, na co składało się 50% straty z 2017 r. w wysokości X.XXX,XX zł i cała strata za 2019 r. w wysokości X.XXX.XXX,XX zł;
 - 9) Podatniczka uwzględniła w złożonym zeznaniu PIT-36L za 2020 r. przychody/koszty/dochody Spółki Komandytowej według stanu na dzień jej wystąpienia ze Spółki Komandytowej, tj. na dzień (...) października 2020 r.;
 - 10) w dniu (...) października 2021 r. Zgromadzenie Wspólników Spółki podjęło następujące uchwały:
 - a) uchwałę nr 1 w sprawie zatwierdzenia sprawozdania finansowego Spółki Komandytowej za okres od (...).03.2020 r. do (...).04.2021 r.,
 - b) uchwałę nr 2 w sprawie udzielenia absolutorium komplementariuszowi z wykonywania przez niego obowiązków za okres od (...).03.2020 r. do (...).04.2021 r.,
 - c) uchwałę nr 3 „w sprawie określenia wysokości udziału w zyskach Spółki dla wspólników, w tym byłych wspólników Spółki, za okres od (...).03.2020- (...)04.2021 r.” zgodnie z którą ustalono następujący udział w zysku dla poszczególnych podmiotów:

- dla byłego komandytariusza tj. podatniczki: 16,45%,
 - dla obecnego komandytariusza tj. Spółki 1.: 82,55%
 - dla komplementariusza: 1,00%.
- d) uchwałę nr 4 „w sprawie podziału zysku netto za okres (...).03.2020-(...).04.2021 r.” zgodnie z którą postanawia podzielić zysk netto za okres (...).03.2020-(...).04.2021 r. zgodnie z udziałem w zyskach określonym uchwałą nr 3, w ten sposób, że:
- zysk netto przypadający dla byłego komandytariusza wynosi: XXX.XXX,XX zł i podlega rozliczeniu z wypłaconą w trakcie roku zaliczką na poczet zysku,
 - zysk netto przypadający dla obecnego komandytariusza wynosi X.XXX.XXX,XX zł i zostaje zatrzymany na kapitale zapasowym SPK,
 - zysk netto przypadający dla komplementariusza wynosi: XX.XXX,XX zł i zostaje zatrzymany na kapitale zapasowym SPK;
- 11) w związku ze zmianą wysokości udziału w zysku z dnia (...) października 2021 r. Podatniczka i Spółka 1 złożyły korekty swoich zeznań podatkowych; w dniu (...) listopada 2021 r. Podatniczka złożyła korektę deklaracji PIT-36L, w której wykazała przypadający na nią dochód w wysokości X.XX.XXX,XX zł, straty do rozliczenia z lat ubiegłych wykazano w wysokości X.XXX.XXX,XX zł, podstawa obliczenia podatku wyniosła X,XX zł, podatek należny X,XX zł, a należne zaliczki X.XXX,XX zł;
- 12) wraz z korektą zeznania rocznego PIT-36L za 2020 r. Podatniczka złożyła wniosek o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu pozarolniczej działalności gospodarczej PIT-36L za 2020 r. w kwocie XXX XXX,XX zł oraz uiszczonych nienależnie odsetek w kwocie XX XXX,XX zł;
- 13) zgodnie z przedstawionymi wyjaśnieniami, Podatniczka wskazała, że w złożonej korekcie zeznania PIT-36L za 2020 r. uwzględniła przychody/koszty/dochody Spółki Komandytowej według stanu na dzień XX grudnia 2020 r.;
- 14) w związku z dokonaną zmianą wysokości udziałów w zysku Spółki Komandytowej, Spółka 1 w dniu (...) grudnia 2021 r. również dokonała korekty zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) i należnego podatku dochodowego od osób prawnych – CIT-8 za 2020 r., w której skorygowano (w porównaniu z pierwotnie złożoną deklaracją):
- wysokość przychodu z kwoty XX.XXX.XXX,XX zł do kwoty XX.XXX.XXX,XX zł,
 - wysokość kosztów uzyskania przychodu z kwoty XX.XXX.XXX,XX zł do kwoty XX.XXX.XXX,XX zł,
 - wysokość straty z kwoty X.XXX.XXX,XX zł do kwoty X.XXX.XXX,XX zł.

w wyniku powyższej korekty Spółka 1 zmniejszyła swoją stratę za 2020 r., w związku z czym nie powstał dla niej obowiązek zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych za 2020 r.

- 15) Spółka Komandytowa została rozwiązana na podstawie uchwały wspólników z dniem (...) kwietnia 2022 r. bez przeprowadzania postępowania likwidacyjnego; całość majątku Spółki Komandytowej po jej rozwiązaniu został przydzielony Spółce 1.

4. Szef KAS wskazał we Wniosku, że w jego ocenie w analizowanej sprawie zostały spełnione wszystkie przesłanki warunkujące zastosowanie w sprawie art. 119a Ordynacji podatkowej, tj.:

- 1) opisane działania stanowiły czynność, o której mowa w art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej, wg Szefa KAS miała miejsce czynność, określona w art. 119f Ordynacji podatkowej, tj. zespół czynności obejmujący:
 - wystąpienie Podatniczki, będącej komandytariuszem SPK z dniem (...) listopada 2020 r. i przystąpienie Spółki 1 w charakterze komandytariusza,
 - podjęcie w dniu (...) października 2021 r. przez Zgromadzenie Wspólników uchwały nr 3 w sprawie określenia wysokości udziału w zyskach SPK dla wspólników, w tym byłych wspólników Spółki, za okres od (...).03.2020 do (...).04.2021 r., określającym niższy udział Podatniczki w zysku SPK;
- 2) zidentyfikowanie korzyści podatkowej, którą przyjęto biorąc za podstawę obliczenia czynność odpowiednią polegającą:
 - na pozostaniu komandytariuszem przez Podatniczkę w Spółce Komandytowej oraz brak podjęcia Uchwały dokonującej wstecznej zmiany wysokości udziałów wspólników w zysku Spółki Komandytowej,
 - a szczegółowo: na niewystąpieniu Podatniczki z SPK, nieprzystąpieniu nowego komandytariusza do SPK, nie dokonaniu zmiany wysokości udziału Podatniczki w zysku, w tym także nie pomniejszeniu tego udziału o zysk o jaki został zwiększony udział komplementariusza,
 - w konsekwencji powyższego dokonano określenia korzyści biorąc pod uwagę udział Podatniczki w zysku SPK w wysokości XX% za okres od (...) czerwca 2020 r. do (...) grudnia 2020 r. i określono korzyść podatkową w wysokości X.XXX.XXX zł;
- 3) korzyść podatkowa w okolicznościach sprawy była zdaniem Szefa KAS sprzeczna z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu w następujący sposób:
 - a) sprzeczne z celem ustawy o PIT jest występowanie po krótkim odstępie czasu ze spółek osobowych oraz zmienianie wysokości udziału w zyskach tych spółek dostosowując go do uzyskania jak najbardziej korzystnego efektu podatkowego, w oderwaniu od faktycznej wielkości zaangażowania kapitałowego lub osobistego wspólnika w spółce;
 - b) dokonywanie częstych zmian w składzie wspólników Spółki Komandytowej oraz manipulowanie wysokością udziału w zysku Spółki Komandytowej po zakończeniu roku obrotowego, tak aby wspólnik wykazujący stratę podatkową

- (Spółka 1) otrzymał większy udział w zysku niż wspólnik, który musiałby wykazać dochód do opodatkowania (Podatniczka), należy uznać za działanie sprzeczne z przedmiotem i celem przepisów ustawy o PIT przewidujących opodatkowanie dochodu osiągniętego przez podatnika z tytułu udziału w spółce komandytowej, osiągniętego w czasie gdy pozostaje on wspólnikiem tej spółki;
- c) wysokość przypadających na Podatniczkę przychodów/kosztów/dochodów Spółki Komandytowej w czasie gdy była ona wspólnikiem Spółki Komandytowej nie powinna zmienić się tylko dlatego, że wspólnicy postanowili dostosować wysokość przypadającego na Podatniczkę udziału w zysku Spółki Komandytowej, tak aby kwota uprzednio pobranych przez Podatniczkę zaliczek na poczet zysku była równa przypadającemu na nią zyskowi, skoro zgodnie z założeniem ww. przepisów ustawy o PIT, opodatkowanie wspólników spółek osobowych jest niezależne od kwoty pobranych przez wspólników zaliczek czy wypłaconego im zysku;
 - d) w okolicznościach faktycznych niniejszej sprawy, korzyść podatkowa uzyskana na skutek dokonania Czynności pozostaje w sprzeczności z przedmiotem i celem ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2020 r., poz. 1426 ze zm., dalej: „**Ustawa o PIT**”), tj. z art. 5b ust. 2, art. 8 ust. 1-2, art. 9 ust. 1-2, art. 10 ust. 1 pkt 3, art. 14 ust.1 Ustawy o PIT;
- 4) osiągnięcie korzyści podatkowej było głównym lub jednym z głównych celów dokonania czynności:
- a) Szef KAS odnosząc się do wyjaśnień Podatniczki wskazał, iż wystąpiła ona ze Spółki Komandytowej z uwagi na to, że postanowiła rozpocząć poszukiwania nowego inwestora i chciała dostosować odpowiednio strukturę swojej grupy spółek, wskazuje, że umowa na świadczenie usług doradztwa w zakresie poszukiwania nowego inwestora została zawarta z KL w dniu (...) czerwca 2021 r., a więc dopiero po 8 miesiącach od wystąpienia Podatniczki ze Spółki Komandytowej, a negocjacje z potencjalnym nabywcą rozpoczęły się niemal rok po wystąpieniu Podatniczki ze Spółki Komandytowej;
 - b) Podatniczka nie przedstawiła dowodów, które wskazywałyby na to, że Podatniczka poszukiwała inwestorów od dnia wystąpienia ze Spółki Komandytowej do dnia podpisania umowy z doradcą (po upływie 8 miesięcy). Jednocześnie mimo, że w umowie z doradcą zawarto postanowienia o konieczności dokonywania zgłoszeń pisemnych dotyczących wskazywania danych potencjalnego inwestora, daty rozpoczęcia negocjacji oraz pisemnego lub mailowego potwierdzenia zlecenia ze strony Spółki, Podatniczka nie przedstawiła takich zgłoszeń, ponieważ jak wyjaśniła, w związku z restrykcjami covidowymi, pisemne zgłoszenie potencjalnego inwestora następowało w drodze przekazania podpisanej umowy NDA;
 - c) Szef KAS wskazuje, że biorąc pod uwagę ustalony stan faktyczny, należy uznać, że jednym z głównych powodów wystąpienia Podatniczki ze Spółki Komandytowej i dokonania zmiany proporcji udziału w zysku Spółki Komandytowej była chęć osiągnięcia korzyści podatkowych. Podatniczka w momencie wystąpienia ze Spółki Komandytowej była jedynym wspólnikiem Spółki 1, która przystąpiła ponownie

do Spółki Komandytowej. Podatniczka mając świadomość, że przypadający na nią dochód Spółki Komandytowej przekroczył już wysokość straty, która będzie mogła uwzględnić w rozliczeniu za 2020 r., wystąpiła ze Spółki Komandytowej, a na jej miejsce do Spółki Komandytowej przystąpiła Spółka 1, która już na dzień (...) września 2020 r. wykazywała stratę z tytułu jej udziału w spółkach komandytowych w wysokości X.XXX.XXX,XX zł;

- d) zdaniem Szefa KAS przedstawione przez Podatniczkę uzasadnienie wystąpienia ze Spółki Komandytowej i zmiany proporcji wysokości udziału w zysku Spółki Komandytowej nie można uznać za wiodące uzasadnienie podejmowanych działań. W ocenie organu podatkowego, Podatniczka występując ze Spółki Komandytowej kierowała się przede wszystkim chęcią osiągnięcia korzyści podatkowej. Z jednej strony Podatniczka podkreśla, że zmiana w strukturze Spółki podyktowana była zamiarem znalezienia nowego inwestora dla Grupy, z drugiej strony podczas podpisywania NDA nie wskazała, których spółek dotyczą negocjacje z uwagi na to, że struktura mogła ulec zmianie. Co więcej, umowa z doradcą inwestycyjnym została podpisana dopiero po 8 miesiącach od wystąpienia Podatniczki ze Spółki Komandytowej;
 - e) w ocenie Szefa KAS, wskazane przez Podatniczkę powody jej wystąpienia ze Spółki Komandytowej nie były na tyle realne (zasadne ekonomicznie), aby uzasadnić to wystąpienie do końca 2020 r., z innych powodów bardziej istotnych niż chęć uzyskania korzyści podatkowej, w związku z możliwością przypisania dochodów Spółki Komandytowej do podmiotu mogącego rozliczyć stratę podatkową.
 - f) fakt, że początkowo to Spółka 1 była komandytariuszem, po czym Podatniczka kupiła od tej spółki udział w SPK, aby następnie wystąpić z niej i aby na jej miejsce wstąpiła znów Spółka 1, świadczy o dostosowywaniu struktury Grupy do potrzeb podatkowych, a nie biznesowych.
 - g) Podatniczka argumentuje, że wystąpiła ze Spółki Komandytowej w związku z decyzją o rozpoczęciu poszukiwania zewnętrznego inwestora dla biznesu, gdyż chciała aby współnikami podmiotów z Grupy nie były już osoby fizyczne. Zdaniem Szefa KAS, zgodne z doświadczeniem życiowym jest stwierdzenie, że decyzja o sprzedaży grupy spółek nie jest decyzją podejmowaną „z dnia na dzień”, a przystąpienie przez Podatniczkę do Spółki Komandytowej na okres 5 miesięcy oraz dokonywanie wstecznej zmiany udziału w zysku, należy uznać za działanie mające na celu manipulowanie wysokością dochodów, które będzie można przypisać poszczególnym współnikom Spółki. Biorąc powyższe pod uwagę, należy stwierdzić, że osiągnięcie korzyści podatkowej stanowiło jeden z głównych celów dokonania Zespołu Czynności. W niniejszej sprawie dojdzie zatem do spełnienia kolejnej z przesłanek mogącej warunkować zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej;
- 5) sposób działania był sztuczny zdaniem Szefa KAS, ponieważ:
- a) rozsądnie działające podmioty nie zastosowałyby w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych sposobu działania, który polegał na

- wystąpieniu Podatniczki ze Spółki Komandytowej po okresie 5 miesięcy i dokonaniu wstecznej zmiany wysokości udziału w zyskach Spółki Komandytowej przysługujących jej wspólnikom;
- b) w przypadku, gdyby wspólnikami Spółki Komandytowej były podmioty niepowiązane, rozliczenie z występującym ze Spółki Komandytowej wspólnikiem dokonane zostałoby na moment jego wystąpienia i nie doszłoby do zmniejszenia wspólnikowi udziału w zysku Spółki Komandytowej w drodze podjęcia uchwały rok po jego wystąpieniu z tej spółki;
 - c) krótki odstęp czasu pomiędzy przystąpieniem, a wystąpieniem Podatniczki ze Spółki Komandytowej (5 miesięcy) oraz ustalenie podziału zysku Spółki Komandytowej dopiero po zakończonym roku obrotowym, wskazuje na sztuczny sposób działania, prowadzący do dostosowania wysokości udziału w zysku Spółki Komandytowej do dochodów/strat występujących u wspólników Spółki Komandytowej w sposób jak najbardziej korzystny podatkowo i chęci rozliczenia dochodu osiągniętego przez Spółkę Komandytową ze stratami podmiotów z MN (dalej: „Grupa”) i Podatniczki;
 - d) ustalenie wysokości przypadającego na Podatniczkę udziału w zysku Spółki Komandytowej, tak aby kwota uprzednio pobranych przez Podatniczkę zaliczek na poczet zysku była równa przypadającemu na nią zyskowi (brak konieczności zwrotu zaliczek, czy wypłaty dodatkowego zysku) należy uznać za działanie sztuczne. W takiej sytuacji udział Podatniczki w zysku Spółki Komandytowej został ustalony w całkowitym oderwaniu od jej zaangażowania kapitałowego i osobistego w Spółce Komandytowej w czasie gdy była ona wspólnikiem tej spółki;
 - e) rozsądnie działający podmiot, kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, nie zastosowałby przyjętego przez Podatniczkę sposobu działania. Skoro Podatniczka zdecydowała się na przystąpienie do Spółki Komandytowej, w miejsce swojej Spółki 1, to decyzja o swoim wystąpieniu po upływie 5 miesięcy nie może zostać uznana za mającą inne uzasadnienie niż chęć osiągnięcia korzyści podatkowej. Należy również zauważyć, że Spółka Komandytowa miała uzyskać status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych z dniem (...) maja 2021 r. Rok 2020 był zatem dla Podatniczki ostatnim, w którym mogła manipulować wysokością przychodów/kosztów/dochodów Spółki Komandytowej przypadających na poszczególnych wspólników, tak aby skorzystać z możliwości rozliczenia ich strat podatkowych. W związku z czym sposób działania Strony, polegający na dokonaniu Czynności, należy uznać za sztuczny zgodnie z art. 119c § 1 Ordynacji podatkowej;
 - f) przyjęty przez Podatniczkę sposób dokonania Czynności jest działaniem sztucznym także z uwagi na wystąpienie elementów wskazanych w art. 119c § 2 pkt 1-3 Ordynacji podatkowej;

- g) w ocenie Szefa KAS, w sprawie doszło do nieuzasadnionego dzielenia operacji (określonego w art. 119c § 2 pkt 1 Ordynacji podatkowej). Podatniczka będąca komandytariuszem wystąpiła ze Spółki Komandytowej ze skutkiem od dnia (...) listopada 2020 r. Na moment wystąpienia ze Spółki Komandytowej, Podatniczka wiedziała, że będzie mogła przypadający na nią dochód Spółki Komandytowej rozliczyć ze swoją stratą z poprzednich lat, a na jej miejsce do Spółki Komandytowej przystąpiła ponownie Spółka 1, która już na dzień (...) września 2020 r. wykazywała stratę z tytułu jej udziału w spółkach komandytowych w wysokości X XXX XXX,XX zł;
- h) w związku z wystąpieniem Podatniczki ze Spółki Komandytowej podjęto jedynie uchwałę o zwróceniu jej wniesionego wkładu w kwocie X XXX zł, nie przyjęto innych zasad rozliczenia z występującym współnikiem;
- i) uchwałę o zmianie udziału w zysku Spółki Komandytowej podjęto dopiero po roku od wystąpienia Podatniczki ze Spółki. Podjęte w niniejszej sprawie działanie wskazuje na określone w art. 119c § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej, angażowanie podmiotów pośredniczących - Spółki 1, która przystąpiła do Spółki Komandytowej po wystąpieniu z niej Podatniczki z dniem (...) listopada 2020 r. mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego. Co prawda Podatniczka wyjaśniała, że było to podyktowane chęcią dostosowania struktury Grupy pod ewentualną sprzedaż. Niemniej działania związane z poszukiwaniem nabywcy dla spółek z Grupy Podatniczka podejmowała dopiero po 8 miesiącach od zmiany komandytariusza. Jednocześnie prowadząc negocjacje Podatniczka w NDA nie wskazała nazw spółek, których miała dotyczyć sprzedaż z uwagi na to, że struktura Grupy mogła ulec zmianie. Zdaniem Szefa KAS te okoliczności świadczą o tym, że nie było uzasadnienia do dokonania zmiany komandytariusza Spółki Komandytowej w październiku 2020 r.;
- j) dzięki wystąpieniu ze Spółki Komandytowej Podatniczki i przystąpieniu do niej przez Spółkę 1, podmiotu którego jedynym udziałowcem była Podatniczka, umożliwiono Spółce 1 rozliczenie straty podatkowej powstałej za 2020 r. (spółka ta już na dzień (...) września 2020 r. wykazywała stratę z tytułu jej udziału w spółkach komandytowych w wysokości X.XXX.XXX,XX zł). W wyniku dokonanego Zespołu Czynności, dochód osiągnięty przez Spółkę Komandytową nie został opodatkowany przez komandytariuszy tej spółki;
- k) w sprawie występują również elementy prowadzące do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności (art. 119c § 2 pkt 3 Ordynacji podatkowej), należy zwrócić uwagę, że przed dokonaniem Zespołu Czynności Podatniczka bezpośrednio posiadała status komandytariusza w Spółce, zaś po dokonaniu Zespołu Czynności pozostała pośrednio współnikiem Spółki, gdybyż była 100% udziałowcem spółki Spółce 1;
- l) podsumowując, w ocenie Szefa KAS, przyjęty przy dokonaniu Zespołu Czynności sposób działania cechuje sztuczność, o której mowa w art. 119c § 1 i § 2 pkt 1-3 Ordynacji podatkowej, tj. 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 lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu) w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych.

5. Czynność (zespół czynności) podlegającą ocenie w świetle art. 119a Ordynacji podatkowej stanowi, zdaniem Szefa KAS:

- wystąpienie Podatniczki, będącej komandytariuszem SPK z dniem (...) listopada 2020 r. i przystąpienie Spółki 1 w charakterze komandytariusza,
- podjęcie w dniu (...) października 2021 r. uchwały określenia wysokości udziału w zyskach SPK dla wspólników, w tym byłych wspólników Spółki, za okres od (...).03.2020 do (...).04.2021 r., obniżającym udział Podatniczki w zysku SPK.

6. Zdaniem Rady PUO, istotne znaczenie dla sprawy mają także następujące okoliczności faktyczne ustalone na podstawie akt sprawy, faktów notoryjnych oraz spotkania Rady PUO z przedstawicielem Podatniczki i Szefem KAS oraz wynikające ze złożonych Radzie PUO wyjaśnień:

- w dniu 4 marca 2020 r. w Polsce potwierdzono pierwszy przypadek zakażenia koronawirusem i rozpoczęła się pandemia COVID-19;
- pomysł zmian ustaw o podatkach dochodowych likwidujący transparentność podatkową spółek komandytowych został, ujawniony w wykazie prac legislacyjnych w dniu 4 września 2020 r., projekt został ujawniony w dniu 16 września 2020 r. na stronach RCL, 30 września 2020 r. skierowany do Sejmu RP w celu uchwalenia, uchwalony 28 października 2020 r. przez Sejm RP, Senat RP wniósł poprawki w dniu 27 listopada 2020 r., w dniu 28 listopada 2020 r. Sejm RP przyjął część poprawek Senatu RP, i tego samego dnia przekazano ustawę do podpisu Prezydenta RP, który ją tego samego dnia podpisał, ustawę opublikowano w dniu 30 listopada 2020 r.;
- zgodnie z wyjaśnieniem przedstawicieli Szefa KAS, nie kwestionuje on przystąpienia Podatniczki do Spółki komandytowej poprzez nabycie OPiO, ani warunków tego przystąpienia, jako dopuszczalnej i zgodnej z prawem. Nie objęto tym samym tej czynności zespołem czynności do którego stosowana jest GAAR;
- zgodnie z wyjaśnieniem Podatniczki:
 - motywacją nabycia OPiO i przystąpienia do Spółki Komandytowej przez nią była chęć uzyskiwania przez Stronę zysków z tej spółki i opodatkowania ich na poziomie wspólnika (jednokrotne opodatkowanie). Wynikało to również z możliwości rozliczenia przez Podatniczkę straty podatkowej z lat poprzednich;
 - wyjście Podatniczki ze Spółki komandytowej było podyktowane potrzebą przygotowania struktury Grupy do sprzedaży całego biznesu lub jego części zewnętrznemu inwestorowi. Przyjęto założenie że przedmiotem sprzedaży będzie 100% udziałów Spółki 1, która będzie właścicielem pozostałych spółek;
 - podział zysków określony w uchwale Zgromadzenia Wspólników Spółki komandytowej podyktowany był z jednej strony chęcią pozostawieniem środków pieniężnych w Spółce na rozwój Grupy w aspekcie uzyskania

w przyszłości lepszego rezultatu przy sprzedaży biznesu, z drugiej zaś uwzględniał rzeczywisty wynik tej spółki na moment wystąpienia z niej Podatniczki. Rzeczywisty wynik uwzględniał sytuację związaną z rozliczaniem personelu wykonującego pracę na podstawie zawartych umów zleceń. Na moment wystąpienia w księgach spółki na rozrachunkach z personelem pozostawały do rozliczenia wypłacone zaliczki (łącznie X.XXX.XXX,XX zł). Zaliczki dotyczyły zleceń wykonanych do końca października 2020 r. jeszcze nie rozliczonych podatkowo, a wyływających na rzeczywistą sytuację finansową Spółki, w tym faktyczny zysk). Zaliczki te stanowiły koszt dopiero w momencie zamknięcia okresu rozliczeniowego danej opiekunki, co przypadało po wyjściu Podatniczki ze spółki. Wynik bilansowy na dzień (...).10.2020 wskazywał X.XXX.XXX zł zysku. Przyjmując do rozliczenia dla celów podziału bilansowego zysku na dzień (...).10.2020 r. (rzeczywistą wartość rynkową udziału Podatniczki określoną na zasadach rynkowych) należałoby go pomniejszyć o wartość zaliczek, które faktycznie dotyczyły usług wykonanych do (...).10.2020 r. co dawałoby faktyczny zysk na dzień (...).10.2020 r. w wysokości: XXX.XXX,XX zł;

- przy podziale zysku uwzględniono również to, by Podatniczka nie musiała zwracać kwoty wypłaconej jej zaliczki na poczet zysku, który w całości został przeznaczony na pierwotne zobowiązanie podatkowe (przed korektą spowodowaną zmianą procentową udziału w zyskach).
 - powyższe uzasadniało przyjęcie udziału w zysku Podatniczki w wysokości 16,45% jako uzasadnionego rzeczywistą sytuacją majątkową Spółki;
 - Spółka komandytowa rozpoczęła działalność dopiero z początkiem sierpnia 2020 r.
- zysk spółki dotyczy całego roku obrotowego; ustępującemu wspólnikowi spółki przysługuje udział w zyskach i obowiązek uczestnictwa w stratach, zgodnie z przepisem art. 65 § 5 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (tj. Dz. U. z 2024 r. poz. 18; dalej „KSH”);
- w przypadku przeznaczonej do sprzedaży grupy podmiotów realizujących wspólny cel gospodarczy, zgodnie z praktyką rynkową dominujące znaczenie ma sumaryczny wynik finansowy grupy. Zasady wyceny bazują ogólnie ujmując na wyniku ekonomicznym i stanowią wielokrotność tego wyniku (cena = wynik x uzgodniony mnożnik), korygowaną przez inne czynniki jak np. ryzyko). Zwiększenie wyniku grupy podmiotów przeznaczonych do sprzedaży jest uzasadnionym dążeniem właściciela. Wpływa także bezpośrednio na wysokość należnego podatku (zwiększając go). W przypadku „przesunięcia” zysku od wspólnika do grupy (np. poprzez zmianę wspólnika) zamiast jej wypłaty będzie skutkowało zwielokrotnieniem dochodu z tytułu sprzedaży, co daje nie tylko większą korzyść ekonomiczną wspólnikowi, ale także większy podatek (dochód budżetowy);
- w przypadku sprzedaży grupy podmiotów, standardem rynkowym jest korzystanie z podmiotów specjalizujących się w obsłudze tego procesu, które pobierają

wynagrodzenie nie tylko za znalezienie nabywcy i wynegocjowanie warunków transakcji, ale także dodatkowe wynagrodzenie za przygotowania grupy do sprzedaży w tym głównie poprzez poprawę jego prezentacji ekonomicznej (wykazywanych wyników). Samodzielna poprawa sytuacji ekonomicznej sprzedawanych podmiotów, nawet kosztem zysku do wypłaty na rzecz wspólnika (np. alokowanie zysków do podmiotów w miejsce bezpośredniego prawa do wypłaty zysku) będzie skutkować istotną oszczędnością i zwiększać nie tylko uzyskaną cenę, ale przede wszystkim dochód podlegający opodatkowaniu i należny podatek (interes własny oraz fiskalny).

II. Uzasadnienie faktyczne i prawne opinii

1. Zasady wykładni i stosowania regulacji klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania.

7. Rada PUO we wcześniejszych opiniach wskazywała, że ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (dalej: „GAAR”) to instrument nadzwyczajny. Wprowadzenie GAAR oznaczało bowiem wprowadzenie pewnego elementu niepewności w sytuacji prawnej podatnika, związanej z działaniem legalnym (tj. zgodnym z „literą prawa”). Istotą stosowania GAAR przez Szefa KAS jest przyjęcie za podstawę faktyczną określenia skutków podatkowych hipotetycznego (tj. takiego, jaki zaistniałby, gdyby dokonano czynności odpowiedniej), stanu faktycznego.

8. Celem GAAR jest zapewnienie neutralności decyzyjnej regulacji prawa podatkowego. Ten cel da się osiągnąć tylko przy zastosowaniu przepisów o charakterze klauzul generalnych, gdyż te ze swojej natury (dość ogólnych i niedookreślonych regulacji prawnych) nie zawierają luk. Precyzyjna regulacja normatywna z natury rzeczy jest podatna na wykreowanie luk aksjologicznych lub realnych, w tym także możliwych do wykorzystania w przypadku wykreowania sytuacji podlegającej pod przepisy różnych ustaw (nie tylko podatkowych), które występują w rzeczywistości gospodarczej praktycznie wyłącznie ze względu na korzyści podatkowe.

9. Zdaniem Rady konieczne jest jednak dbanie o to, aby proces wykładni GAAR nie doprowadził do zwiększenia stanu niepewności podatników. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania stanowi kompromis pomiędzy interesem jednostki, która działa w zgodzie z „literą” prawa, a interesem publicznym. Nie oznacza to jednak akceptacji dla pozbawiania podatnika jakiegokolwiek bezpieczeństwa prawnego, czy też przyznania absolutnego prymatu interesowi publicznemu.

10. Widać to w przyjętym modelu regulacji. Doszło bowiem do ukształtowania regulacji zapewniających podatnikowi minimum bezpieczeństwa na etapie podejmowania decyzji o dalszym działaniu (opinie zabezpieczające), chroniących go przed pochopnym stosowaniem GAAR (wyłącznie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie stosowania GAAR), zapewniających udział czynnika społecznego w rozstrzyganiu o GAAR (Rada do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania). Instytucja GAAR musi być w tym kontekście postrzegana jako absolutny wyjątek w całym systemie prawa, gdyż wyspecjalizowany właściwy organ (jedyne w całym kraju) określa skutki podatkowe na podstawie stanu

faktycznego odtworzonego przez tenże organ – „stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć” lub „stanu rzeczy, jaki zaistniałby” – w konkretnym postępowaniu konkretnego podatnika.

11. Tak pojmowana wyjątkowość GAAR zmusza do szczególnej ostrożności w jej stosowaniu. Zakres ingerencji Szefa KAS w sytuację prawną podatnika musi być na ile to możliwe precyzyjnie określony w przepisach, zwłaszcza że jak wskazał TK w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r. (K 4/03), działanie podatnika polegające na optymalizowaniu obciążeń podatkowych, do którego znajdzie zastosowanie GAAR, co do zasady, jest działaniem legalnym. Szef KAS musi mieć zawsze podstawę prawną do każdego swego działania, która nie może opierać się na jakimkolwiek domniemaniu.

12. Wyjątkowość musi prowadzić też do przyjęcia zasady, iż nie jest możliwa rozszerzająca wykładnia przepisów regulujących te przesłanki, zaś sama klauzula może być stosowana wyłącznie w zakresie niezbędnym dla realizacji jej celów. Swobodna wykładnia przepisów antyabuzyjnych (w tym GAAR) na korzyść interesu publicznego prowadziłaby do ryzyka popadnięcia w sprzeczność z ideami wyrażonymi w ocenach sformułowanych w cytowanym powyżej wyroku z 2004 r. W konsekwencji, wszelka wykładnia rozszerzająca regulacji GAAR musi zostać uznana za oczywiście niedopuszczalną, skoro w istocie nakłada ona na podatnika podatek w oparciu o hipotetyczny stan faktyczny.

13. Podobnie nie można kreować jakichkolwiek domniemań w zakresie spełnienia przesłanek zastosowania GAAR. W trakcie stosowania regulacji GAAR organ podatkowy musi wykazać zaistnienie okoliczności, które kreują obowiązek podatkowy. W wypadku niedostatków postępowania dowodowego, niespójności argumentacji organu podatkowego nie ma mowy o nałożeniu podatku. Analogicznie należy podchodzić do stosowania regulacji GAAR. Jeżeli organ podatkowy nie ma przekonujących argumentów natury faktycznej za spełnieniem przesłanek zastosowania GAAR, to nie można zaakceptować zastosowania tej regulacji. Tylko przy takich założeniach z natury dość ogólna regulacja GAAR będzie zgodna ze standardami konstytucyjnymi.

14. W kontekście wykładni przepisów GAAR trzeba przede wszystkim zadać sobie pytanie o cel przepisów antyabuzyjnych, takich jak GAAR. Na pewno jednym z celów jest cel fiskalny – przeciwdziałanie ubytkowi dochodów budżetowych. Nie można jednak poprzestać na tak ujmowanym celu GAAR. Regulacja ta ma gwarantować bowiem także prawdziwą równość podatników wobec prawa, a tym samym także zapewnić warunki uczciwej konkurencji między przedsiębiorcami. Te pozafiskalne cele nie są tu drugoplanowe.

15. Nie budzi chyba wątpliwości, że GAAR budowany jest na założeniu, iż regulacja podatkowa powinna być możliwie neutralna w kontekście decyzji podatnika, zarówno biznesowych, jak i prywatnych. GAAR jest więc regulacją, która w założeniu powinna prowadzić do takiego oto skutku, że podatnik będzie podejmował wszystkie swoje działania kierując się w głównej mierze kalkulacją ekonomiczną, z pominięciem jako czynnika decyzyjnego skutków podatkowych planowanych działań.

16. Cechą wspólną wszelkich klauzul antyabuzyjnych stosowanych w różnych krajach jest to, że starają się one zwalczać tylko działania „sztuczne” (A. Olesińska, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013). Klauzula antyabuzyjna nie działa więc zawsze, gdy podatnik podejmuje działanie korzystne dla niego podatkowo, w szczególności

gdy korzysta z wyboru jaki zapewnia mu świadomie ustawodawca. Musi to być jeszcze działanie nakierowane na osiągnięcie głównie korzyści podatkowej.

17. GAAR nie stoi więc w opozycji do rzeczywistości gospodarczej i jej potrzeb, ale wręcz wspiera zachowania zgodne z tymi potrzebami przy zachowaniu równości wobec prawa. Celem klauzul antyabuzyjnych jest wszak ograniczenie znaczenia motywów działania podatnika nie będących okolicznościami związanymi z potrzebami gospodarczymi. Co prawda klauzula nie zakazuje działań podejmowanych wbrew celom regulacji podatkowej, ale pozbawia podatnika korzyści, które z nich wynikają.

18. GAAR nie ogranicza zatem w istocie swobody działalności gospodarczej podatnika i jego sfery wolności. Podatnik może korzystać z tych wolności swobodnie. Tworzenie sztucznych konstrukcji prawnych nie jest korzystaniem z wolności gospodarczej, ale działaniem „nierealnym”, swego rodzaju kreowaniem gospodarczych i prawnych „wydmuszek” bez treści gospodarczej. Takie działania wykraczają poza zakres gwarantowanej konstytucyjnie wolności człowieka, w tym przedsiębiorcy. Takie działania, ani korzyści dzięki nim uzyskane, nie zasługują w związku z tym na ochronę prawną. Powtórzyć trzeba dobitnie – GAAR to nie regulacja, która ma zmusić podatnika do zapłaty wyższego podatku niż wynika to z zastosowania „litery” prawa, a zmusić go do zapłacenia podatku w tej wysokości jaka byłaby należna, gdyby wybrał „naturalne” rozwiązanie zgodne z prawem, które nie będzie konstrukcją motywowaną przede wszystkim osiągnięciem korzyści podatkowych.

19. W myśl art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej, czynność nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli osiągnięcie tej korzyści, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania, a sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania).

20. W celu oceny zasadności stosowania, w danym przypadku, mechanizmów zawartych w art. 119a Ordynacji podatkowej, przesłankami podanymi analizie przez Radę PUO jest to czy:

- a) opisane działania stanowiły czynność lub zespół czynności w rozumieniu art. 119f Ordynacji podatkowej,
- b) skutkiem realizacji czynności było osiągnięcie korzyści podatkowej
- c) osiągnięta korzyść podatkowa jest sprzeczna w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu,
- d) osiągnięcie korzyści było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania,
- e) sposób działania był sztuczny.

21. Jak wynika z art. 119a Ordynacji podatkowej, 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.

2. Czynność

22. Określenie zakresu czynności ma decydujące znaczenie dla możliwości zastosowania GAAR zgodnie z obowiązującymi przepisami. Zakresie granic czynności (zespołu czynności)

podjętych w celu uzyskania korzyści podatkowej jest niezbędne dla odtworzenia celu gospodarczego i podatkowego jaki realizowały podmioty uczestniczące w tych czynnościach. Tylko prawidłowe określenie czynności i ich celów umożliwia określenie czynności odpowiedniej, lub jej braku, a w konsekwencji umożliwia wyliczenie osiągniętych korzyści podatkowej poprzez porównanie efektu podatkowego czynności dokonanych i czynności odpowiedniej. Prawidłowe ustalenie dokonanych czynności do których stosuje się GAAR warunkuje zgodne z prawem jego zastosowanie. Pojawiające się w tym zakresie i nie dające się usunąć wątpliwości nie mogą być rozstrzygane na korzyść interesu fiskalnego.

23. Ordynacja podatkowa nie definiuje bliżej pojęcia czynności. W szczególności, nie zawęża tego pojęcia tylko do czynności czy to prawnych, czy faktycznych. Przyjąć należy zatem, za znaczeniem potocznym, że termin ten obejmuje wszelką aktywność podatnika, zmierzającą do osiągnięcia założonego celu.

24. Zgodnie z art. 119f Ordynacji podatkowej przez czynność rozumiemy także zespół powiązanych ze sobą czynności, dokonanych przez te same bądź różne podmioty. Jak wskazuje się w doktrynie przepis ten pozwala kwestionować korzystne efekty podatkowe wynikające z dokonania „ciągów” działań jednego lub wielu podmiotów, gdyż właśnie na tym polega wiele schematów unikania opodatkowania (por. L. Etel, G. Liszewski [w:] R. Dowgier, B. Pahl, P. Pietrasz, M. Popławski, W. Stachurski, K. Teszner, L. Etel, G. Liszewski, Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk. Komentarz aktualizowany, LEX/el. 2024, art. 119(f).) Niezbędne jest jednak „powiązanie” czynności tak, aby można było uznać je za zespół. Ustawodawca nie przybliży kryterium powiązania, wskazując wszakże że nie musi mieć ono charakteru podmiotowego tj. nie muszą wszystkie wykonane być przez tylko jeden podmiot. Nie muszą być także powiązane przedmiotowo, wiele schematów polega na zmianie przedmiotu obrotu (przedsiębiorstwo/aktywa/udziały), jednak należy móc je powiązać poprzez realizację jednego wspólnego celu. W doktrynie jako element wiążący czynności w zespół przyjmowany jest ich nadrzędny i wspólny cel jakim jest unikanie opodatkowania (por. A. Mariański (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz. Wyd. 2, Warszawa 2023 oraz, B. Dauter, A. Olesińska [w:] S. Babiarz, W. Gurba, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, B. Dauter, A. Olesińska, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XII, Warszawa 2024, art. 119(f)).

25. Szef KAS nie ma możliwości dowolnego kształtowania zakresu zdarzeń tworzących czynność (zespół czynności) w szczególności rozszerzania go, tj. obejmowania nim także zdarzeń nie powiązanych realizacją jednolitego celu w postaci osiągnięcia korzyści podatkową. Nie oznacza to oczywiście możliwości przedstawienia także innych podejmowanych przez uczestników tych czynności działań, jako tła sprawy. Konieczne jest jednak zdefiniowane zakresu czynności realizujących przyjęty cel przez podmioty dokonujące czynności, który podlega ocenie pod kątem spełnienia przesłanek stosowania GAAR.

26. Nie jest także dopuszczalne by, w ramach połączonego zespołu czynności realizującego jeden wspólny cel, Szef KAS wybrał tylko część (fragment) całego zespołu czynności. Niezależnie od tego, czy zastosowanie GAAR wyłącznie do fragmentu zespołu czynności pozwoli łatwiej wykazać fakt unikania opodatkowania (np. przesłanki sztuczności), czy też będzie skutkowało określeniem wyższej korzyści podatkowej nie może odrywać się od intencji i działań podatnika.

27. Ustalenie zakresu czynności (zespołu czynności) nie może odbywać z pominięciem celów jakie motywowały podatnika przy ich dokonywaniu. Ustalenie faktycznego celu czynności, jest niezbędne dla prawidłowego stosowania GAAR, wynika to wprost m.in. z przepisu art. 119a § 4 Ordynacji podatkowej, który nakazuje wyliczyć korzyść podatkową zgodnie z przyjętą czynnością odpowiednią, którą wskaże strona. Nawet w braku takiego wskazania, określenie czynności odpowiedniej nie jest dowolne, i musi być to czynność właściwa do osiągnięcia celów (innych niż korzyść podatkowa) do których realizacji podatnik dążył.

28. Zdaniem Szefa KAS, w analizowanej sprawie czynność podlegająca ocenie w świetle art. 119a Ordynacji podatkowej stanowi:

- 1) wystąpienie ze Spółki komandytowej za zwrotem wkładu wniesionego przez Spółkę 1, od której Podatniczka nabyła OPiO, i przystąpienie do Spółki komandytowej ponownie Spółki 1 w miejsce Podatniczki;
- 2) ustalenie udziału w zysku za okres, w którym Podatniczka była współnikiem, w kwocie wysokości niższej niż przysługujący jej na moment wystąpienia.

29. Szef KAS za czynność odpowiednią przyjmuje pozostanie przez Podatniczkę komandytariuszem w Spółce Komandytowej oraz brak zmiany wysokości udziałów w zysku Spółki Komandytowej.

30. W pierwszej kolejności należy wskazać, że w ocenie Rady PUO, zespół czynności powinien objąć całość działań dokonywanych przez podmioty uczestniczące w zespole czynności związanych ze Spółką komandytową i rozliczeniem podatku od dochodu tej Spółki. W szczególności powinno objąć, czynność rozpoczynającą cały zespół czynności, to jest sprzedaż OPiO przez Spółkę 1 na rzecz Podatniczki. Z kolei, za końcową czynność należy przyjąć, wystąpienie Podatniczki ze Spółki komandytowej, po przestąpieniu do niej przez Spółkę 1. Trudno pominąć to, że stan faktyczny przed dokonaniem pierwszej czynności z tak zdefiniowanego zespołu czynności i po jej zakończeniu, jest identyczny. Niezrozumiałe jest w tym kontekście stanowisko Szefa KAS, że nie kwestionuje on nabycia OPiO przez Podatniczkę jako działania dopuszczalnego i zgodnego z prawem, skoro GAAR może być stosowany wyłącznie do takich działań. Tak określony zespół czynności skutkuje także osiągnięciem korzyści podatkowej, której ostateczną wysokość kształtuje zmiana wysokości udziałów w zysku poszczególnych współników, w tym byłych współników.

31. W ocenie Rady PUO ocena tych działań przyjęta przez Szefa KAS została zatem, dokonana z pominięciem całości działań podjętych przez powiązane podmioty w związku ze Spółką komandytową, a w szczególności celu tych działań. Spowodowało przyjęcie przez Szefa KAS jako zespołu czynności wyłącznie fragmentu zespołu powiązanych czynności. Wybrany fragment charakteryzuje się m.in. tym, że umożliwia określenie korzyści podatkowej w najwyższej możliwej wysokości. Pomija przy tym faktycznie osiągnięte korzyści, których osiągnięcie było celem zespołu czynności oraz faktycznie realizowane cele.

32. Spółka komandytowa została utworzona przez podmioty należące do Grupy, tj. Komplementariusza oraz Spółkę 1. Spółka 1 co warto podkreślić jest właścicielem reszty podmiotów należących do tej grupy. Spółka komandytowa z kolei miała pełnić rolę polegającą na zatrudnieniu personelu niezbędnego do świadczenia usług opiekuńczych, tj. realizacji

podstawowego przedmiotu działalności Grupy. Utworzenie Spółki komandytowej, było w ocenie Rady PUO uzasadnione gospodarczo oraz zgodne z przyjętą strukturą Grupy.

33. Grupa działając na różnych rynkach posiadała spółki świadczące usługi na poszczególnych rynkach lub w poszczególnych obszarach. Spółki te także działały jako spółki komandytowe, a ich komandytariuszem była Spółka 1. Wydzielenie odpowiadającego za zatrudnienie personelu i udostępniające go pozostałym spółkom umożliwiała skuteczne zarządzanie zasobami ludzkimi oraz upraszczało rozliczenia w ramach Grupy.

34. Rozsądnie należy przyjąć, że samo utworzenie Spółki komandytowej realizowało powyższy cel, było zgodne z przyjętą strukturą grupy. Podatniczka (w tym jako osoba kontrolująca pozostałe podmioty) przewidywała, że Spółka komandytowa będzie osiągać zysk i dochód podatkowy, powinna bowiem realizować odpowiednią marżę zgodnie z zasadą ceny rynkowej, nawet jeśli spółki świadczące usługi na rzecz klientów realizowałyby straty, lub Grupa jako całość realizowałaby straty (co faktycznie miało miejsce).

35. Grupa funkcjonowała w oparciu o typową wówczas strukturę korzystającą z transparentności podatkowej spółek komandytowych. Pozwalało to z jednej strony na skuteczne zarządzanie ryzykiem (znaczne ograniczenie odpowiedzialności Spółki 1), przy dokonywaniu całości rozliczeń podatkowych w Spółce 1 mającej dominujący udział w zyskach jako komandytariusz spółek córek, oraz Komplementariuszu mającym symboliczny udział w zyskach. Struktura ta pozostawała bez wpływu na rozliczenia podatkowe w związku z utworzeniem grupy spółek, bowiem (pomijając jako nieistotne dochody przypisane Komplementariuszowi) dochody i starty poszczególnych spółek komandytowych były rozliczane (w tym na bieżąco kompensowane) przez Spółkę 1.

36. Okolicznością niekwestionowaną w sprawie, zadeklarowaną wprost przez Podatniczkę, było nabycie OPIO w celu uzyskiwania zysków z tej spółki i rozliczenia własnej straty podatkowej z lat poprzednich. Wybór Spółki komandytowej (w ramach struktury Grupy) był uzasadniony spodziewaną dochodowością tego podmiotu. Mając na uwadze całość zdarzeń, w szczególności wystąpienie Podatniczki ze Spółki komandytowej po rozliczeniu straty, można rozsądnie przyjąć, że jej rozliczenie było głównym celem realizowanym przez Podatniczkę. Wystąpienie ze Spółki komandytowej nastąpiło (...) października 2020 r., gdy w dniu (...) października 2020 r. powstał po raz pierwszy obowiązek zapłaty zaliczki za miesiąc wrzesień 2020 r.

37. Zgodzić się należy z Szefem KAS, że następnie w ramach Grupy doszło do pewnych działań, które trudno uznać za typowe z rynkowego punktu widzenia, jednak nie zawsze działania wewnątrzgrupowe są działaniami o charakterze typowo rynkowym, w szczególności jeśli podlegają ocenie wyrwane z kontekstu. Jednakże nie można podzielić zapatrywania Szefa KAS na granice zespołu czynności.

38. Założony cel działań, tj. rozliczenie przez Podatniczkę strat wykazanych w latach poprzednich z bieżącym dochodem z działalności gospodarczej Spółki komandytowej, jest dość oczywisty i potwierdzony wystąpieniem przez Podatniczkę ze spółki po 9 dniach od momentu, gdy powstał obowiązek zapłaty zaliczki na podatek (co oznaczało rozliczenie straty w całości). W tym celu Podatniczka postanowiła zostać komandytariuszem Spółki komandytowej (bowiem ta miała osiągać dochód). Przyjąć należy, że wystąpienie ze spółki po wykorzystaniu straty było również z góry przyjętym założeniem.

39. Nie sposób nie podkreślić, że Spółka komandytowa rozpoczęła działalność w sierpniu 2020 r., a już w październiku 2020 r. (3 miesiące później) zrealizowany dochód przekroczył dwukrotnie wartość strat możliwych do rozliczenia przez Podatniczkę.

40. Mając na uwadze, terminy dokonywania czynności oraz ogłoszenia zmian zasad opodatkowania spółek komandytowych zdaniem Rady PUO przystąpienie i wystąpienie nie było motywowane tym, że był to ostatni rok, w którym spółki komandytowe były spółkami transparentnymi. Jak wskazano powyżej, pomysł zmian został ujawniony w dniu 4 września 2020 r., a projekt ustawy 16 września 2020 r., zaś Sejm RP uchwalił go 28 października 2020 r. Planowane zmiany nie mogły wpłynąć na motywację Podatniczki przy nabyciu OPiO (pierwszej czynności w ich zespole), skoro zostały ujawnione 4 miesiące później. Należy także uznać, że zmiany te nie miały także wpływu na decyzję o wyjściu ze Spółki, która już wcześniej była zaplanowana zgodnie z realizowanym celem. Zespół czynności został zaplanowany przed ujawnieniem kierunku zmian i był konsekwentnie realizowany po ich ujawnieniu.

41. Mając na uwadze wyjaśnienia Podatniczki, że osiągnięty na moment jej wystąpienia wynik podatkowy i księgowy był „sztucznie” zawyżony ze względu na przyjęty model dokonywania rozliczeń z personelem (nierozliczone podatkowo zaliczki). Skutkowało to wykazaniem na ten moment wyższego dochodu niż faktycznie zrealizowany. Należy uznać, że właśnie ujęcie księgowe przyjętego sposobu dokonywania rozliczeń z personelem zadecydował o wyjściu Podatniczki ze Spółki komandytowej po tak krótkim okresie, jednak sam okres od przystąpienia do wyjścia nie jest przesądzający, znacznie ważniejsze jest, że nastąpiło to zaraz po zapłacie pierwszej zaliczki na podatek.

42. Wydaje się, że w związku z zapłatą podatku nieadekwatnego do zrealizowanego faktycznie dochodu, rozsądnie działający podatnik opóźniłby moment wyjścia do czasu rozliczenia podatkowego zaliczek i urealnienia dochodu do opodatkowania. Mając jednak na uwadze całość dokonanych ustaleń, w tym zadeklarowany przez Podatniczkę cel (rozliczenie strat), to właśnie zrealizowanie tego celu (rozliczenie całości strat) zdecydowało o momencie wystąpienia ze Spółki komandytowej i powrocie do pierwotnego schematu organizacji Grupy

43. Zatem granice zespołu czynności wyznacza jako jej początek zbycie udziałów przez Spółkę 1 na rzecz Podatniczki, zaś jako jej koniec wystąpienie Podatniczki ze Spółki komandytowej. Przy czym nie można pomijać także zmiany wysokości udziałów w zysku, choć to jedynie modyfikuje (zmniejsza) osiągniętą korzyść podatkową.

44. Na marginesie należy wskazać, że kwestionowanie przez Szefa KAS wystąpienia Podatniczki ze Spółki komandytowej, które jednak jest faktem prawnym potwierdzonym poprzez dokonanie odpowiednich i prawomocnych wpisów w Krajowym Rejestrze Sądowym budzi istotne wątpliwości. W szczególności w świetle dość jasnego przedstawienia intencji przez Podatniczkę, które także jest zgodne z doświadczeniem życiowym.

45. Ocena jaką przedstawiono we Wniosku o wydanie opinii Rady PUO niesie daleko idące konsekwencje jakie zgodne z nią rozstrzygnięcie miałyby dla rozliczeń podatkowych Podatniczki i Spółki komandytowej w kolejnych latach. Skoro Podatniczka ze spółki dla celów podatkowych nie wystąpiła, a wystąpić po raz drugi nie będzie mogła ze względu na brak odpowiedniej procedury, to musiałaby wykazywać i opłacać PIT od dochodów Spółki. Jednak nie przysługują jej żadne narzędzia prawne, brak też jakiegokolwiek podstawy prawnej, do uzyskania od Spółki komandytowej niezbędnych danych by dokonać rozliczenia podatku. Nie

ma też możliwości dochodzenia od Spółki komandytowej przekazania kwot na zapłatę podatku od dochodu tej spółki. Także zmiana zasad opodatkowania spółek komandytowych od 2021 r., powiększa te wątpliwości. Obowiązek traktowania Podatniczki jako wspólnika na potrzeby rozliczenia podatku z udziałem w zysku wynoszącym 99% powodowałby, że Spółka komandytowa wypłacając zyski do swoich formalnych wspólników (osób prawnych) powinna konsekwentnie potrącać zaliczkę tak jak by wypłacała ją osobie fizycznej. Pytanie czy w ogóle i w jaki sposób można by zmienić stan ukształtowany dla celów podatkowych decyzją w zakresie GAAR zgodną z oceną tego przypadku przedstawioną przez Szefa KAS we Wniosku.

46. Szef KAS ani nie wskazał, jak długo Podatniczka powinna być uważana za wspólnika Spółki odpowiedzialnego za rozliczanie podatków za ten podmiot i na jakich zasadach, w szczególności mając na uwadze późniejszą reformę w zakresie opodatkowania Spółek komandytowych. Szef KAS w ocenie sytuacji nie wykracza poza rozliczenie podatkowe roku 2020, co należy uznać za niewystarczające dla uzasadnienia dokonanej oceny w zgodności z obowiązującym prawem. Nie może zostać uznane za zgodne z przepisami GAAR uznanie za czynność odpowiednią zaniechania działania, dla fragmentu zespołu czynności, tu wystąpienia Podatniczki ze Spółki Komandytowej, oderwanego od realizowanych przez podmioty uczestniczące w zespole czynności celów i bez oceny jej skutków podatkowych jakie taka ocena powoduje dla dalszych rozliczeń podatkowych i innych konsekwencji prawnych i faktycznych.

47. Podsumowując powyższe w sprawie mamy do czynienia z czynnością w rozumieniu przepisu art. 119f § 1 Ordynacji podatkowej, na którą składa się zespół czynności polegający na sprzedaży przez Spółkę 1 OPIo do Podatniczki oraz następnie ponownym przystąpieniu przez Spółkę 1 do Spółki komandytowej, przy jednoczesnym wystąpieniu Podatniczki z tej spółki oraz dokonaniu podziału zysku pomiędzy wspólnikami tej spółki (w tym z byłym wspólnikiem – Podatniczką). Przy czym zespół czynności dokonywany jest zarówno przez Spółkę 1 (sprzedaż OPIo i ponowne przystąpienie do Spółki komandytowej) jak i Podatniczkę, (nabycie OPIo i wystąpienie ze spółki komandytowej). Celem tego działania był czasowy transfer obowiązku rozliczenia dochodu Spółki komandytowej ze Spółki 1 na Podatniczkę, do momentu rozliczenia strat podatkowych, a następnie z powrotem. GAAR dotyczy jednak wyłącznie podmiotów które realizują korzyść podatkową.

3. Korzyść podatkowa i czynność odpowiednia

48. Wystąpienie korzyści podatkowej warunkuje zastosowanie GAAR. Bez tej korzyści trudno bowiem mówić o unikaniu opodatkowania. Stwierdzenie istnienia korzyści podatkowej jest możliwe dopiero na podstawie określenia czynności odpowiedniej i porównaniu wysokości podatku jaki byłby należy przy dokonaniu czynności odpowiedniej i zapłaconego w ramach przeprowadzonego zespołu czynności. Konieczne jest zatem w pierwszej kolejności ustalenie czynności odpowiedniej dla czynności (zespołu powiązanych czynności).

49. Zgodnie z przepisem art. 119a § 3 Ordynacji podatkowej za odpowiednią uznaje się 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 lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, a sposób działania nie byłby sztuczny.

50. Czynność odpowiednia może polegać także na zaniechaniu działania, zgodnie z przepisem art. 119a § 3 Ordynacji podatkowej. Musi także zostać ustalona zgodnie z celami jakie były realizowane przez podmioty unikające opodatkowania.

51. Jak wyżej wskazano, przyjęty przez Szefa KAS zakres czynności (zespołu czynności) nie może zostać uznany za odpowiadający przepisom o GAAR i ich celom. Wyraźnie należy podkreślić, że czynnością odpowiednią może być także zaniechanie działania. Jednakże wymaga to tego, by stan początkowy i końcowy (bez uwzględnienia korzyści podatkowej) był tożsamy. O ile zatem w przypadku dokonania zespołu czynności w wyniku których stan faktyczny początkowy i końcowy są tożsame (np. podatnik był i nadal jest właścicielem OPiO), przyjęcie zaniechania działania jako czynności odpowiedniej byłoby rozstrzygnięciem właściwym. Nie można jednak uznać za czynność odpowiednią zaniechania działania, jeśli stan początkowy i końcowy są różne.

52. W przedmiotowej sprawie zaniechanie działania jest natomiast zdaniem Rady PUO czynnością odpowiednią jeśli zespół czynności podlegający ocenie zgodnie z jego zakresem i celem wyznaczonym w niniejszej opinii Rady PUO.

53. Jak wyżej wskazano za zespół czynności przyjęto w niniejszym stanie faktycznym czynności od momentu sprzedaży przez Spółkę 1 OPiO do Podatniczki, rozliczaniu przez nią strat z dochodem ze Spółki komandytowej, a następnie ponownym przystąpieniu przez Spółkę 1 do Spółki komandytowej, przy jednoczesnym wystąpieniu Podatniczki z tej spółki oraz dokonaniu podziału zysku pomiędzy wspólnikami tej spółki (w tym z byłym wspólnikiem – Podatniczką). Podkreślić należy, że końcowo kwota dochodu Spółki komandytowej „przeniesiona” w wyniku powyższego z rozliczenia Spółki 1 do Podatniczki była niższa niż możliwe do rozliczenia przez Podatniczkę straty. Efektem tak określonego zespołu czynności jest, w odniesieniu do:

- a. Spółki 1 – zmniejszenie dochodu z tytułu udziału w zyski Spółki komandytowej jako spółka na ma obowiązek uwzględnić w swoim zeznaniu podatkowym, co skutkowało zwiększeniem straty podatkowej w stosunku do tej jaka zostałaby wykazana w przypadku zaniechania działania (dokonania zespołu czynności);
- b. Podatniczki – wykazanie dochodu i rozliczenie części straty, co w efekcie nie doprowadziło do zapłaty podatku przy czym w przypadku zaniechania działania (dokonania zespołu czynności) Podatniczka także nie byłaby zobowiązana do zapłaty podatku.

54. Zgodnie z przepisem art. 3 pkt 18 Ordynacji podatkowej, korzyścią podatkową jest:

- a) niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości,
- b) powstanie lub zawyżenie straty podatkowej,
- c) powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo zawyżenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku,

- d) brak obowiązku pobrania podatku przez płatnika, jeżeli wynika on z okoliczności wskazanych w lit. a.

55. Wyraźnie należy zaznaczyć, że „przeniesienie” dochodu do opodatkowania pomiędzy dwoma podmiotami nie może skutkować powstaniem korzyści podatkowej u obu tych podmiotów. Celem klauzuli jest pozbawienie korzyści podatkowej podmiotu, u którego ona powstała.

56. Mając na uwadze powyższe, rozliczenie straty podatkowej, nawet z „przeniesionym” do Podatniczki dochodem nie jest korzyścią podatkową. Nie może być bowiem traktowane jako niepowstanie zobowiązania podatkowego. Przy czynności odpowiedniej (zaniechaniu działania) zobowiązanie podatkowe tym bardziej by nie powstało u Podatniczki.

57. Korzyścią podatkową nie jest rozliczenie własnych niekwestionowanych strat podatkowych. Prawo do pomniejszenia dochodu o straty z lat ubiegłych na ustalonych zasadach wynika z przepisów prawa podatkowego i nie generuje korzyści podatkowej. Nie mówimy tu o stratach przejętych od innego podmiotu. Można rozważać, czy „przejęcie” dochodu innego podmiotu w celu rozliczenia strat może być korzyścią podatkową podmiotu „przejmującego” ten dochód. Czy jednak jest to korzyść podmiotu od którego „przejmowany” jest dochód, a który dzięki temu obniża zobowiązanie podatkowe, lub zwiększa wykazywaną stratę, co jednak powinno być przedmiotem postępowania wobec tego podmiotu.

58. W rozliczeniu Spółki 1 w wyniku dokonania zespołu czynności w sposób ewidentny doszło do powstania korzyści podatkowej w postaci zawyżenia straty podatkowej.

59. Zdaniem Rady PUO ocena zaistniałych zdarzeń prowadzi do wniosku, że Spółka 1 i Podatniczka spodziewały się, że Spółka komandytowa będzie generowała dochody. Mając na uwadze możliwe do rozliczenia przez Podatniczkę straty podatkowe i brak prowadzenia przez nią innej działalności gospodarczej (w PIT-36L są wykazywane wyłącznie dochody z udziału w Spółce komandytowej) Podatniczka (jako podmiot kontrolujący także Spółkę 1 i pośrednio inne podmioty) zdecydowała o czasowym „przejęciu” dochodów Spółki komandytowej w celu rozliczenia ich ze stratami podatkowymi, których nie mogłaby inaczej rozliczyć. Podatniczka nie osiągała innych dochodów z tego samego źródła. W tym w celu stała się komandytariuszem Spółki komandytowej w miejsce Spółki 1, do czasu rozliczenia strat, a następnie komandytariuszem stała się ponownie Spółka 1, zgodnie z przyjętą strukturą działalności. W związku z powyższym Podatniczka nie osiągnęła korzyści podatkowej, której można jej pozbawić, natomiast taką korzyść podatkową osiągnęła Spółka 1.

60. Ponieważ korzyść podatkowa nie została osiągnięta przez podatniczkę, nie jest spełniona najważniejsza przesłanka stosowania GAAR, bez której jej zastosowanie mija się z celem wprowadzenia klauzuli. Zatem zastosowanie GAAR wobec Podatniczki nie jest zasadne, a postępowanie zostało wszczęte wobec niewłaściwego podmiotu.

61. Co warto podkreślić, podjęcie uchwały obniżającej wysokość udziału w zysku Spółki Komandytowej przypadającego Podatniczce jest ważne i skutecznie zmienia rozliczenia podatkowe podmiotów których dotyczy, w szczególności Podatniczki i Spółki 1. Paradoksalnie, działanie, które jak można wnioskować z akt sprawy skutkowało analizą zastosowania GAAR wobec Podatniczki, w praktyce zmniejsza korzyść podatkową uzyskaną przez Spółkę 1. Jednocześnie należy wskazać, że podatek zapłacony przez Podatniczkę, o którego stwierdzenie

nadpłaty wystąpiła faktycznie nie stanowi podatku należnego (nawet bez zastosowania GAAR) i powinien zostać jej zwrócony zgodnie z wynikiem wykazany w deklaracji o ile rozliczenie to jest prawidłowe.

62. Brak powstania korzyści podatkowej u Podatniczki przesądza o braku zasadności zastosowania przepisu art. 119a Ordynacji podatkowej.

63. Wobec powyższego pominięto analizę spełnienia pozostałych przesłanek zastosowania GAAR.