

Uchwała nr 3/2025

Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

z dnia 29 maja 2025 r.

w sprawie wniosku Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: „Szef KAS”) z dnia (...) stycznia 2025 r. (data wpływu: (...) styczeń 2025 r.) nr (...) (dalej: „Wniosek”), działającego na podstawie art. 119h § 2 i 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 2383 ze zm.; dalej: „**Ordynacja podatkowa**”), o wyrażenie opinii w przedmiocie zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej w odniesieniu do ustalonego zespołu czynności, w związku z postępowaniem podatkowym wszczętym z urzędu i prowadzonym wobec Pana (...), (*adres ...*), NIP: (...), dalej: „**Strona**” lub „**Podatnik**”) w zakresie rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych (dalej: „**PIT**”) w odniesieniu do dochodów, o których mowa w art. 30b w zw. z art. 45 ust. 1a pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2025 r. poz. 163 ze zm., dalej: „**Ustawa o PIT**”) za rok podatkowy 2023, tj. rozliczenia PIT w odniesieniu do dochodów wykazanych przez Stronę w zeznaniu podatkowym PIT-38 złożonym za rok podatkowy 2023 (dalej: „**Postępowanie**”), 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, jest zasadne w odniesieniu do części kwot wypłaconych Podatnikowi przez Fundację rodzinną;**
- **w pozostałej części, na podstawie obecnego stanu ustaleń faktycznych, zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej nie jest zasadne.**

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

Podejmując uchwałę Rada PUO uwzględniła następujące okoliczności.

I. Stan faktyczny

1. Postanowieniem z (...) października 2024 r. (doręczone Stronie w dn. (...) października 2024 r.) Szef KAS wszczął z urzędu postępowanie podatkowe w zakresie rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych w odniesieniu do dochodów, o których mowa w art. 30b w związku z art. 40 ust. 1a pkt 1 ustawy o PIT za rok podatkowy 2023, tj. rozliczenia PIT w odniesieniu do dochodów wykazanych przez Stronę w zeznaniu podatkowym PIT-38 złożonym za rok podatkowy 2023.

2. Zebrany przez Szefa KAS w toku prowadzonego postępowania podatkowego materiał dowodowy dotyczył zdarzeń, które miały miejsce głównie w roku 2023 oraz roku poprzedzającym i obejmowały:

- 1) powadzenie przez Podatnika aktywnych działań w celu sprzedaży posiadanego przez siebie pakietu XX.XXX.XXX akcji imiennych (dalej „**Akcje**”) B. spółka akcyjna. (dalej „**Spółka**”);
 - 2) założenie przez Podatnika fundacji rodzinnej (C. FR – dalej: „**Fundacja rodzinna**”) oraz darowaniem jej Akcji;
 - 3) sprzedaż Akcji przez Fundację rodzinną nowemu nabywcy, zagranicznej spółce kapitałowej (dalej „**Inwestor**”).
3. W toku postępowania podatkowego Szef KAS, na podstawie zgromadzonego materiału, uwzględniając złożone w odpowiedzi na wezwania wyjaśnienia Podatnika i Fundacji rodzinnej oraz przekazane mu dodatkowe dokumenty powziął podejrzenie, że opisany w stanie faktycznym zespół czynności polegający na dokonaniu darowizny Akcji przez Podatnika na rzecz Fundacji rodzinnej i następnie w krótkim okresie sprzedaży Akcji przez Fundację rodzinną na rzecz Inwestora, stanowiący w rozumieniu art. 119f Ordynacji podatkowej czynność, spełnia ustawowe kryteria unikania opodatkowania określone w art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej.
4. Szef KAS wskazał we Wniosku, że jego zdaniem 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,
 - 2) osiągnięto korzyść podatkową,
 - 3) korzyść podatkowa była w okolicznościach sprawy sprzeczna z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu,
 - 4) osiągnięcie korzyści podatkowej było głównym lub jednym z głównych celów dokonania czynności
 - 5) sposób działania był sztuczny.
5. Szef KAS wskazał kluczowe wobec ww. swojej konstatacji okoliczności i czynności:
- w dniu (...) **maja 2023 r.** Podatnik podpisał dokument zatytułowany Head of Terms (dalej „**HoT**”) opisujący wzajemne rozumienie warunków transakcji sprzedaży akcji Spółki proponowanej przez Inwestora akcjonariuszom. Dokument ten określał warunki zbycia docelowo całości akcji Spółki należących do Podatnika oraz drugiego akcjonariusza tj. spółkę komandytową której komplementariuszem jest Podatnik (dalej „**SPK**”). Podatnik podpisał HoT w imieniu własnym oraz SPK;
 - także (...) **maja 2023 r.** aktem notarialnym Podatnik złożył oświadczenie o ustanowieniu fundacji rodzinnej, w związku z wejściem w życie w tym dniu przepisów ustawy z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej (Dz.U. 2023 poz. 326, ze zm.; dalej „**Ustawa o fundacji rodzinnej**”) i wniósł kwotę XXX.XXX zł (słownie: xxx xxx złotych) tytułem funduszu założycielskiego do Fundacji rodzinnej. Środki te zostały

wpłacone na rachunek bankowy Fundacji rodzinnej po jego założeniu. Z chwilą jej ustanowienia Fundacja rodzinna w organizacji uzyskała osobowość prawną;

- w dniu (...) **czerwca 2023 r.** Fundacja rodzinna w organizacji zawarła z DE. sp. z o.o. umowę dotyczącą świadczenia usług związanych z uzyskaniem polis ubezpieczeniowych składanych przez Fundację rodzinną w organizacji oświadczeń i zapewnień, w związku z rozważaną sprzedażą akcji Spółki na rzecz Inwestora;
- w dniu (...) **lipca 2023 r.** Podatnik zawarł z Fundacją umowę darowizny Akcji, która nie została uznana przez bank prowadzący rachunek maklerski i umowę tą zawarto w sposób zdaniem banku skuteczny dopiero (...) lipca 2023 r. Działania podejmowane po dniu (...) lipca 2023 r. były podejmowane przez Fundację z uwzględnieniem świadomości bycia obdarowaną Akcjami;
- w dniu (...) **lipca 2023 r.** Fundacja rodzinna w organizacji zawarła z Inwestorem przedwstępną umowę sprzedaży Akcji (*Share Purchase Agreement*) oraz szereg innych dokumentów, umów oraz oświadczeń związanych z tą transakcją.
- w dniu (...) **lipca 2023 r.** Podatnik zawarł z Fundacją rodzinną w organizacji umowę darowizny Akcji, przy czym zamiarem podatnika było darowanie Akcji już wcześniej jednak umowa ta w sposób skuteczny została zawarta dopiero w tym dniu z powodu przeciągających się formalnych procedur, związanych z organizacją Fundacji rodzinnej w tym niezależnych od Podatnika.
- w dniu (...) **sierpnia 2023 r.** Fundacja umowę sprzedaży Akcji na rzecz Inwestora. Umowa ta została zawarta w wyniku spełnienia się szeregu warunków zastrzeżonych w ramach przedwstępnej umowy sprzedaży Akcji. na umowie widnieje Fundacja rodzinna w organizacji, bowiem informacja o zarejestrowaniu Fundacji rodzinnej dotarła po tym dniu mimo, że sama rejestracja została dokonana wcześniej.

6. Czynność podlegającą ocenie w świetle art. 119a Ordynacji podatkowej stanowi, zdaniem Szefa KAS, darowanie przez Podatnika Akcji na rzecz Fundacji rodzinnej, a następnie dokonanie w krótkim okresie sprzedaży Akcji na rzecz Inwestora, na warunkach w znacznej mierze uzgodnionych przed dokonaniem darowizny.

7. W uzupełnieniu powyższego, Rada PUO wzięła także pod uwagę jako elementy stanu faktycznego sprawy informacje przekazane jej przez w drodze wyjaśnień Podatnika i Szefa KAS w formie pisemnej w odpowiedzi na wezwania Rady lub z własnej inicjatywy a także udzielone osobiście na spotkaniu z Podatnikiem i przedstawicielami Szefa KAS.

8. Zdaniem Rady PUO, istotne znaczenie dla sprawy mają także następujące okoliczności:

- ustalenie jako wyłącznych Beneficjentów w okresie od ustanowienia Fundacji rodzinnej do 2025 r. Podatnika i aktualnej małżonki Podatnika;
- okoliczności, że Podatnik ma (*anonimizacja - usunięto dane prywatne*);
- (*anonimizacja - usunięto dane prywatne*) Podatnika;
- prowadzenie prac w celu uregulowania zasad uczestnictwa dzieci Podatnika jako beneficjentów i w przyszłości osób zarządzających majątkiem Fundacji rodzinnej,

potwierdzone złożeniem wniosku o wpis zmiany statutu w zakresie katalogu beneficjentów;

- powyższe skutkowało poszukiwaniem od lat „wehikułu sukcesyjnego”, mimo braku rozwiązań krajowych przed wprowadzeniem Ustawy o fundacji rodzinnej Podatnik zrezygnował z wykorzystania rozwiązań zagranicznych;
- brak zainwestowania w okresie do maja 2025 r. znacznej części środków uzyskanych z tytułu sprzedaży, które są przechowywane na rachunkach bankowych;
- wypłata środków na rzecz Beneficjenta w kwocie XX XXX XXX,XX zł ze środków uzyskanych ze sprzedaży Akcji.

II. Uzasadnienie faktyczne i prawne opinii

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

9. Nie budzi większych wątpliwości, że ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (dalej: „GAAR”) to instrument nadzwyczajny. Wprowadzenie GAAR oznacza bowiem wprowadzenie pewnego elementu niepewności w sytuacji prawnej podatnika, który działa legalnie tj. zgodnie z „literą prawa”. Do istoty stosowania klauzuli należy przyjęcie przez Szef KAS za podstawę faktyczną określenia skutków podatkowych fikcji tj. takiego „stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby dokonano czynności odpowiedniej.

10. Taki sposób sformułowania omawianej regulacji jest koniecznością. 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.

11. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 11 maja 2004 r. (K 4/03) zaakceptował, co do zasady, obowiązywanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, ale oczekiwał, że będzie ona jasna i precyzyjna, tak aby dała się pogodzić z wynikającymi z Konstytucji RP wymaganiami wobec regulacji podatkowej. Sformułowanie regulacji GAAR, która byłaby precyzyjna w taki sposób jak np. regulacja dotycząca przedmiotu opodatkowania, czy zwolnień podatkowych, to mało realistyczne oczekiwanie, gdyż natura GAAR tkwi w jej ogólności.

12. Zauważyć warto, że obecnie – podążając za wytycznymi TK – prawodawca dokonał rozbudowania regulacji GAAR, ale nadal posługuje się terminami ogólnymi i daje pewien margines swobody w ocenie stanu faktycznego i spełniania przesłanek

zastosowania tej klauzuli. Oczywiście trudno nawet porównywać z punktu widzenia precyzyjności aktualnie obowiązującą regulację GAAR, to w stosunku do regulacji, którą oceniał TK w 2004 r. Regulacja GAAR musi być więc precyzyjna, ale nie w ten sposób, że będzie określała kazuistycznie, kiedy znajdzie zastosowanie. Wydaje się, że polska regulacja GAAR osiągnęła już możliwe granice precyzyjności, gdy chodzi o tego typu regulacje antyabuzywne. Tym samym zapewnia ona akceptowalny stopień bezpieczeństwa prawnego.

13. Zdaniem Rady konieczne jest jednak dbanie o to, aby proces wykładni tej z natury ogólnej regulacji prawnej nie doprowadził do zwiększenia stanu niepewności podatników. Wykładnia przepisów antyabuzyjnych to balansowanie między interesem podatnika (któremu nie zarzuca się wszak naruszenia przepisów prawa podatkowego, gdyż działa on zgodnie z dosłownym brzmieniem prawa i oczekuje z tego tytułu korzyści podatkowej), a interesem budżetowym (interesem wspólnoty), który tkwi w potrzebie zapewnienia efektywności i sprawiedliwości systemu podatkowego, a także zachowania zasad uczciwej konkurencji.

14. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania w pewnym sensie poświęca interes jednostki, która działa w zgodzie z „literą prawa” na ołtarzu interesu ogólnego. Nie oznacza to jednak akceptacji dla pozbawiania podatnika jakiegokolwiek bezpieczeństwa prawnego, czy też dania absolutnego prymatu interesowi publicznemu nad interesem jednostki (podatnika).

15. 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 rozstrzygnięciu 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.

16. 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 cytowanym powyżej wyroku z 2004 r., 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. Nie można domniemywać spełnienia przesłanek zastosowania GAAR. Wyjątkowość musi prowadzić też do przyjęcia zasady, iż nie jest możliwa rozszerzająca wykładnia

regulacji tych przesłanek, zaś sama klauzula może być stosowana wyłącznie w zakresie niezbędnym dla realizacji celów GAAR.

17. Rada jest świadoma tego, że w różnych systemach prawnych pojawia się różne podejście do wykładni przepisów antyabuzyjnych (patrz np.: R. Krever, R. F. van Braderode, Chapter 1: *Reflection on Method and Issue w: Legal Interpretation of Tax Law*, Wolters kluwer 2014, s. 11, gdzie autorzy wskazują na problem balansu między ochroną uzasadnionych oczekiwań podatnika a spójnością systemu prawnego, w tej samej publikacji patrz: C. Heber, Ch. Sternberg, Chapter 6. *Interpretation of Tax Law: Germany*, s. 178, gdzie wskazują na ograniczenia wykładni gospodarczej nawet przepisów antyabuzyjnych). Oczywiście trzeba mieć świadomość rozwoju zasady zakazu nadużycia prawa podatkowego jako zasady ogólnej prawa, w tym prawa UE (patrz: J. Freedman, *The Anatomy of Tax Avoidance Counteraction: Abuse of Law in a Tax Context at Member State and European Union w: Prohibition of Abuse of Law*, pod red. R. de la Feria, S. Vogenauer, Hart Publishing 201, s. 365 i nast.). Zdaniem Rady próby wykreowania na tej podstawie takiej dyrektywy wykładni regulacji antyabuzyjnych, aby służyła ona nadrzędnemu celowi zwalczania unikania opodatkowania, byłyby sprzeczne z polską kulturą prawną oraz dorobkiem orzecznictwa TK. Swobodna wykładnia przepisów antyabuzyjnych (w tym GAAR) na korzyść interesu publicznego prowadziłaby do ryzyka popadnięcia w sprzeczność z ideami wyrażonymi w cytowanym powyżej wyroku TK z 2004 r.

18. Zastosowanie regulacji antyabuzyjnej jest nadzwyczajną ingerencją w prawa jednostki. Jest to ingerencja uzasadniona aksjologicznie, ale musi mieć ona wyraźną podstawę prawną. Tak jak nie akceptujemy w polskiej kulturze prawnej rozszerzającej wykładni przepisów prawa karnego, tak nie można rozszerzająco interpretować przepisów antyabuzyjnych prawa podatkowego. Rudymენტarną zasadą konstytucyjną, która nie wymaga szerszego wyjaśniania (treść art. 84 i 217 Konstytucji RP jest w tym zakresie dość dobitna), jest wymóg określenia zakresu podmiotowego i przedmiotowego opodatkowania w ustawie. Wszelka wykładnia rozszerzająca jest tu oczywiście niedopuszczalna. Podobnie należy podejść do regulacji GAAR, skoro w istocie nakłada ona na podatnika podatek w oparciu o hipotetyczny stan faktyczny.

19. Tak samo 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.

20. 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 wobec prawa podatników, a tym samym także zapewnić warunki uczciwej konkurencji między przedsiębiorcami. Te pozafiskalne cele nie są tu drugoplanowe.

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

22. 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, niemające nic wspólnego z potrzebami gospodarczymi.

23. 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.

24. 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 działania „nierealne”, swego rodzaju kreowanie gospodarczych i prawnych „wydmuszek” bez treści gospodarczej. Takie działania wykraczają poza zakres gwarantowanej konstytucyjnie wolności człowieka, w tym przedsiębiorcy. Takie działania nie zasługują na ochronę prawną. Powtórzyć trzeba dobitnie – GAAR to nie regulacja, która ma zmusić podatnika do zapłaty wyższego podatku niż wynika to z zastosowania „littery 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.

25. 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).

26. 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.

27. 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

28. 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.

29. 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)).

30. Szef KAS nie ma możliwości rozszerzania zespołu czynności stanowiących czynność, nie oznacza to oczywiście możliwości przedstawienia takich innych podejmowanych działań (czynności), jednak konieczne jest zdefiniowanie zakresu czynności.

31. Nie jest także dopuszczalne, by w ramach zespołu czynności realizującego jeden wspólny cel, jak wyżej wskazano, wybrać tylko część powiązanego zespołu czynności, który w razie jego zakwestionowania pozwalał w sposób prostszy wykazać spełnienie pozostałych cech unikania opodatkowania (np. sztuczność) czy skutkował maksymalizacją rzekomej korzyści podatkowej poprzez ustalenie czynności odpowiedniej dla wyłącznie fragmentu zespołu czynności, wbrew działaniom podatnika. Wynika to także wprost z przepisu art. 119a § 4 Ordynacji podatkowej, który nakazuje wyliczyć korzyść podatkową dla czynności odpowiedniej, którą wskaże strona, o ile skorzysta z takiej możliwości.

32. Zdaniem Szefa KAS, w analizowanej sprawie czynność podlegającą ocenie w świetle art. 119a Ordynacji podatkowej stanowi, darowanie przez Stronę Akcji na rzecz Fundacji rodzinnej, a następnie w niedługim czasie dokonanie przez Fundację rodzinną sprzedaży Akcji Inwestorowi. Obie te czynności są powiązane zarówno przedmiotowo i pośrednio podmiotowo poprzez kontrolę Podatnika na Fundacją rodzinną.

33. W ocenie Rady PUO powiązanie wskazanych działań i konieczność traktowania ich jako zespołu czynności, stanowiącego czynność w rozumieniu przepisów art. 119a § 1 w związku z art. 119f §1 Ordynacji Podatkowej nie budzi wątpliwości.

3. Korzyść podatkowa

34. Wystąpienie korzyści podatkowej warunkuje zastosowanie GAAR, bez tej korzyści trudno bowiem mówić o unikaniu opodatkowania. By stwierdzić istnienie korzyści niezbędne jest dokonanie porównania wysokości podatku jaki byłby należy przy dokonaniu czynności odpowiedniej i zapłaconego w ramach zespołu czynności. Konieczne jest zatem w pierwszej kolejności ustalenie czynności odpowiedniej dla czynności, zespołu powiązanych czynności.

35. 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. Czynność odpowiednia może polegać także na zaniechaniu działania.

36. Należy także podkreślić, że podatnicy nie mają obowiązku płacić możliwe wysokiego podatku, wręcz przeciwnie rozsądne osoby będą dążyć do minimalizacji

wszystkich ciężarów, w tym także podatkowych, w ramach możliwości wynikających z obowiązujących przepisów (zgodnych z prawem), jak choćby wybór formy opodatkowania czy prowadzenia działalności. Dążenie do minimalizacji obciążeń w ramach prowadzonej działalności jest działaniem zgodnym z prawem, o ile nie stanowi co najmniej jednego z głównych motywów działania lub ukształtowania sposobu jego realizacji w sposób sztuczny – co potwierdza sam wyjątkowy charakter GAAR i ograniczone możliwości jej stosowania.

37. Pojęcie czynności odpowiedniej ma w związku z tym wyjątkowo istotne, jeśli nie decydujące, znaczenie w przypadku analizy czy doszło do unikania opodatkowania. Dopiero na podstawie czynności odpowiedniej i porównania kwoty podatku, jaka z niej wynika, z kwotą podatku należną w przypadku dokonania analizowanej czynności lub zespołu czynności możemy stwierdzić istnienie korzyści podatkowej.

38. Nawet jeśli zostaną spełnione warunki zastosowania GAAR, to czynność odpowiednia wyznacza wysokość uzyskanej nieuprawnionej korzyści podatkowej, która powinna zostać zrekompensowana. Wynikiem wyboru tej czynności jest zatem ingerencja w strefę własności podatnika, mimo tego, że działał on zgodnie z prawem. Szef KAS nie ma zatem dowolności w wyborze czynności odpowiedniej, powinien zdefiniować inne możliwe sposoby osiągnięcia tych samych celów istotnych z biznesowego punktu widzenia. W razie, gdy będą możliwe różne sposoby osiągnięcia tych samych celów, innych niż korzyść podatkowa, Szef KAS jako czynność odpowiednią jest obowiązany wybrać, na wzór rozsądnego podatnika, ten który skutkuje najniższym poziomem opodatkowania.

39. Zasada ustalania skutków podatkowych wg czynności odpowiedniej skutkuje brakiem możliwości stwierdzenia wypełnienia przesłanki istnienia korzyści podatkowej w przypadku, gdy poziom opodatkowania czynności dokonanych przez podatnika byłby wyższy lub równy w porównaniu do czynności odpowiedniej. Pojęcia korzyści podatkowej i czynności odpowiedniej są ze sobą ściśle związane, bowiem dopiero ustalenie czynności odpowiedniej pozwala stwierdzić, czy osiągnięto korzyść podatkową.

40. Ustalenie czynności odpowiedniej powinno zatem nastąpić w pierwszej kolejności z uwzględnieniem celów, innych niż korzyść podatkowa, realizowanych przez podatnika, okoliczności ich realizacji i preferowanych przez podatnika sposobów działania w ramach analizowanego zespołu czynności.

41. W analizowanej sprawie określonej we Wniosku, Szef KAS ustalił, że Podatnik dokonał darowizny posiadanych Akcji do Fundacji rodzinnej, która następnie sprzedała Akcje Inwestorowi.

42. Zdaniem Szefa KAS czynnością odpowiednią, dla której stwierdził wystąpienie korzyści podatkowej, byłoby dokonanie sprzedaży w ramach majątku prywatnego i następnie dokonanie darowizny do Fundacji rodzinnej środków uzyskanych ze sprzedaży po zapłacie podatku.

43. Szef KAS przyjął zatem, że celem zespołu czynności (darowizna i sprzedaż) było przede wszystkim wyposażenie Fundacji rodzinnej w majątek, a nie korzyść podatkowa. Wyłącznie ze względu na to, że dokonanie tych czynności w określonej kolejności (darowizna i sprzedaż, albo sprzedaż i darowizna) daje różny skutek podatkowy uznał, że Podatnik powinien wybrać sposób, który skutkuje zapłatą podatku w wyższej wysokości. Trudno znaleźć uzasadnienie dla takiego stanowiska bowiem Szef KAS sam twierdzi, że główne okoliczności jakie wziął pod uwagę to zamiar sprzedaży bez względu na powołanie Fundacji rodzinnej, powołanie Fundacji rodzinnej po znalezieniu Inwestora, wprowadzenie Akcji do Fundacji rodzinnej tuż przed planowaną sprzedażą, brak istotnego wpływu Fundacji rodzinnej na kształt czy wybór drugiej strony transakcji.

44. Szef KAS przyjął, że celem działania osób powołujących Fundację rodzinną jest przysporzenie Fundacji rodzinnej majątku. Wprost wynika to z objęcia przez niego czynnością odpowiednią także darowizny uzyskanej kwoty po zapłacie podatku. Szef KAS jednocześnie uznaje fakt wypłaty przez Podatnika kwoty świadczenia na własną rzecz z Fundacji rodzinnej za okoliczność świadczącą na jego niekorzyść, podobnie jak zakup niektórych środków trwałych na wynajem.

45. Takie podejście jest w sposób ewidentny niekonsekwentne. Idąc tokiem rozumowania Szefa KAS, jeśli GAAR zostałaaby zastosowana to Podatnik powinien i zapłacić podatek PIT od sprzedaży Akcji a następnie pozostałe środki darować do Fundacji rodzinnej, by potem opodatkować ponownie ich zwrotną wypłatę, jak i korzystanie z majątku Fundacji rodzinnej.

46. Warto także zastanowić się, czy byłoby możliwe w takiej hipotetycznej sytuacji wydanie decyzji o cofnięciu skutków opodatkowania (i ewentualnie, jak ona by wyglądała). Skoro zgodnie z tą decyzją, uwzględniając przyjętą czynność odpowiednią, środki zostały wniesione do Fundacji rodzinnej zgodnie z planowanym celem. Fundacja rodzinna zwracając zatem Fundatorowi część środków uzyskanych ze sprzedaży w celu zapłaty podatku wraz odsetkami powinna potraktować to jako świadczenie (o ile statut Fundacji rodzinnej dopuszcza taką wypłatę) i zapłacić od tego 15% podatku. Konieczna byłaby nie tylko zapłata podatku wraz z odsetkami i ewentualną sankcją od sprzedaży, ale także dodatkowego podatku 15% od środków wypłaconych przez Fundację rodzinną.

47. Trudno uznać to za czynność odpowiednią odpowiadającą testowi rozsądnego działania. Takie podejście można wyjaśnić tylko nadmiernym fiskalizmem. Powstaje wrażenie, jakby Szef KAS oczekiwał od podatnika wyboru drogi najbardziej opodatkowanej i to opodatkowanej wielokrotnie.

48. Dość łatwo stwierdzić, że każdy rozsądnie działający podmiot, który ma na celu przysporzenie innej osoby kosztem swojego majątku, jest zainteresowany tym, by podmiot ten tym samym kosztem po stronie darczyńcy uzyskał większy majątek – w przypadku darowizny Akcji, a nie ich sprzedaży i darowizny uzyskanej ceny, majątek

otrzymywany przez obdarowanego jest zazwyczaj większy (nie tylko podatek go nie obniża, który nie zawsze wystąpi, ale przede wszystkim koszty transakcyjne).

49. Nie sposób nie zauważyć także, że rozsądny darczyńca dokonując darowizny Akcji wyzbywa się zbędnego zaangażowania w samą sprzedaż oraz ryzyka związanego z odpowiedzialnością za sprzedaż. Nie ulega wątpliwości, że chcąc się wyzbyć danej rzeczy i przysporzyć ją innej osobie rozsądnie działający podmiot raczej da tą rzecz, niż będzie organizował jej sprzedaż, rozliczał podatek i następnie dawał to co zostanie.

50. W przedstawionym do oceny stanie faktycznym różnica pomiędzy czynnością dokonaną i odpowiednią, przyjętą przez Szefa KAS, poza korzyścią podatkową sprowadza się do: kolejności podjętych działań, osoby ponoszącej ryzyko z tytułu sprzedaży oraz uzyskania wyższej korzyści po stronie obdarowanego.

51. Nie można ukryć, że dość wątpliwe jest to, czy kolejność działań może być sztuczna, gdy akceptuje się obie czynności składające się na przyjęty zespół czynności, tj. darowizny i sprzedaży, a także biorąc pod uwagę przyjęty cel działania Podatnika, tj. przysporzenie Fundacji rodzinnej. Sama już tylko akceptacja obu składowych zespołu czynności sprowadza różnicę wyłączenie do kwoty zapłaconego podatku (kwestionowanie tego ma wyłącznie cel fiskalny) wynikającą z kolejności dokonania działań. Dokonanie przysporzenia cudzego majątku kosztem własnego jest zgodnym z prawem celem, osiągnięcie korzyści podatkowej nie jest jedynym celem tego działania. Sztuczność z kolei nie jest wynikiem osiągnięcia niższego poziomu opodatkowania, a przyjętego sposobu działania. Jeśli nie kwestionuje się sposobu działania (darowizna do Fundacji rodzinnej) nie można kwestionować tego, kto sprzedaży dokonał, byłaby to zbyt duża ingerencja w wolność, motywowana wyłącznie interesem fiskalnym. Szef KAS, akceptując dokonanie darowizny na rzecz fundacji nie może jednocześnie uznawać jej za podmiot pośredniczący.

52. Powyższe nie uniemożliwia analizy zasadności zastosowania GAAR do przedmiotowego przypadku a jedynie wskazuje na konieczność ustalenia właściwej czynności odpowiedniej do oceny wystąpienia korzyści podatkowej.

53. Przyjęty przez Szefa KAS zakres czynności odpowiedniej nie znajduje żadnego uzasadnienia, w przypadku sprzedaży w ramach prywatnego majątku, w szczególności przyjęcie, że uzyskana ze sprzedaży kwota zostałaby w całości lub jakiegokolwiek innej części przekazana Fundacji rodzinnej. Z Wniosku wynika, że istotne znaczenie dla oceny zastosowania GAAR ma sama sprzedaż. Złożona i przyjęta oferta, zgodnie z oczekiwaniem Inwestora, obejmuje docelowo (na podstawie wspólnych negocjacji ze wszystkimi posiadaczami akcji) sprzedaż całości Akcji wg ceny z góry uzgodnionej. Zatem w ramach wyboru Podatnika mógł on sprzedać Akcje przekazane Fundacji rodzinnej w darowiznie obecnie za cenę znaną, lub później w ramach opcji call i put, gdzie nie miałby ani on, ani Fundacja żadnego wpływu na moment albo warunki transakcji. Cena ta mogłaby wynieść więcej, lub znacząco mniej, stąd Podatnik

zdecydował się na dokonanie sprzedaży na warunkach znanych i pewnych, gdzie miał wpływ na kształtowanie umów i uzyskana cena była pewna.

54. W ocenie Rady za czynność odpowiednią, w celu określenia czy korzyść podatkowa występuje, a także ile wynosi, powinna zostać przyjęta wyłącznie sprzedaż bezpośrednio przez Podatnika. To w jaki sposób Podatnik zagospodarowałby uzyskane ze sprzedaży środki, które by opodatkował, powinno być jego odrębną decyzją.

55. Spójne z tym jest to, że Szef KAS podnosi, iż uczestnictwo Fundacji rodzinnej było motywowane głównie uzyskaniem korzyści podatkowej jako cel działania (powołania Fundacji rodzinnej i dokonania darowizny Akcji na jej rzecz, a następnie ich sprzedaż przez Fundację rodzinną), czyli obdarowanie Fundacji rodzinnej nie było celem działania tylko techniką realizacji celu uzyskania korzyści podatkowej. Ocenie powinno zatem podlegać to, czy zaangażowanie Fundacji rodzinnej w sprzedaż nie było motywowane głównie (lub jako jeden z głównych celów) uzyskaniem korzyści podatkowej i czy sam udział Fundacji rodzinnej nie ma charakteru sztucznego.

56. Przy podejściu Szefa KAS, uwzględniającym to, że elementem czynności odpowiedniej jest także darowizna uzyskanych środków ze sprzedaży Akcji, należałoby uznać, że brak jest korzyści podatkowej po stronie Podatnika. Przy takim podejściu głównym celem Podatnika było wyzbycie się Akcji lub środków za nie uzyskanych pod tytułem darmym. Tego rodzaju rozporządzenie majątkiem nie generuje przychodu u darczyńcy i nie podlega opodatkowaniu. Podatnik byłby tak samo zubożony, niezależnie od tego czy dałby akcje Fundacji rodzinnej, czy sprzedał je i zapłacił podatek i resztę przekazałby Fundacji rodzinnej. Nie osiąga on tu żadnej korzyści. Korzyść, w postaci otrzymania większego majątku otrzymuje Fundacja, ale nie jest to korzyść podatkowa. W takim wypadku badanie dalszych przesłanek nie było zasadne bowiem wszystkie muszą być spełnione łącznie.

57. O ile jednak, jak uznaje Rada PUO, za czynność odpowiednią przyjąć należy wyłącznie sprzedaż bezpośrednio przez Podatnika, zamiast darowizny do Fundacji rodzinnej i sprzedaży Akcji przez nią, istnieje oczywista korzyść podatkowa po stronie Podatnika. Podatnik bowiem nie płaci podatku od sprzedaży zaś środki pozostają pod jego kontrolą w Fundacji rodzinnej i może je w każdej chwili wypłacić (co częściowo uczynił) opodatkowując tylko część wypłacaną (odroczenie podatku do czasu wypłaty) oraz stosując niższą stawkę podatku (obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego). To, że środki znajdują się w Fundacji rodzinnej, którą Podatnik kontroluje jest niejako wynikiem dokonanego zespołu czynności i umożliwia osiągnięcie powyższych korzyści, niż jest celem działania. Nie przeczy to deklaracjom Podatnika co do zamiaru utworzenia „wehikułu sukcesyjnego” – kwestia celów działania jest odrębną przesłanką omawianą poniżej.

58. Zgodnie z oceną Rady PUO doszło do powstania korzyści podatkowej.

4. Sprzeczność korzyści z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu

59. Zgodnie z art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej, aby GAAR mogła zostać zastosowana, korzyść podatkowa powinna być, według oceny organu podatkowego, sprzeczna z:

- 1) przedmiotem ustawy podatkowej;
- 2) celem ustawy podatkowej;
- 3) przedmiotem przepisu ustawy podatkowej;
- 4) celem przepisu ustawy podatkowej.

60. Warunkiem zastosowania GAAR nie jest więc sama sprzeczność z przepisem ustawy podatkowej. Przedmiot i cel ustawy podatkowej to nie zasada powszechności opodatkowania czy cele stricte fiskalne, lecz konkretne reguły takie jak: zakaz dwukrotnego uwzględniania w kosztach podatkowych tego samego wydatku czy opodatkowanie dystrybucji zysków ze spółki kapitałowej do jej wspólników. Sprzeczność należy więc rozumieć szeroko i nie ograniczać wyłącznie do pojedynczej jednostki redakcyjnej danego przepisu, lecz uwzględniać również instytucję prawną normowaną w przepisie ustawy podatkowej. Unikanie opodatkowania (jako działanie legalne) ze swej istoty jest bowiem zgodne z literą poszczególnych przepisów podatkowych.

61. Konieczne jest więc sięgnięcie do głębokiej struktury podatku CIT (J. Jankowski, Zakres ochrony podatników unikających opodatkowania w kontekście zasady *in dubio pro tributario* i zasad systemowych CIT, Kwartalnik Prawa Podatkowego nr 4/2017, s.96). Ustalenie zaistnienia przesłanki sprzeczności na tej podstawie może przebiegać alternatywnie w jeden z następujących sposobów:

- poprzez wyjście od rozważań natury ogólnej w odniesieniu do celu i przedmiotu ustawy podatkowej oraz instytucji prawnych wprowadzonych w tej ustawie, a następnie przeniesienie tych rozważań na konkretny przepis ustawy podatkowej (tzw. wnioskowanie z celu i przedmiotu ustawy podatkowej na przepis ustawy podatkowej), albo
- poprzez analizę wybranych przepisów ustawy podatkowej i poprzez ich łączne odczytanie odtworzenia celu i przedmiotu ustawy podatkowej (tzw. wnioskowanie z przepisu ustawy podatkowej na cel i przedmiot ustawy podatkowej).

62. Przenosząc to na grunt niniejszej sprawy, w ocenie Rady PUO celem ustaw podatkowych i konkretnych przepisów jak np. zwolnienie dla fundacji rodzinnych, a nawet szerzej system opodatkowania fundacji rodzinnych i ich beneficjentów nie może być interpretowany w oderwaniu od celu i roli Fundacji rodzinnej który ustawodawca przewidział dla niej w systemie prawnym, a właśnie głównie przez ten cel.

63. W myśl Ustawy o fundacji rodzinnej, fundacja rodzinna jest osobą prawną utworzoną w celu gromadzenia mienia, zarządzania nim w interesie beneficjentów oraz spełniania świadczeń na rzecz beneficjentów. Przez świadczenie rozumie się składniki majątkowe, w tym środki pieniężne, rzeczy lub prawa, przeniesione na beneficjenta albo oddane beneficjentowi do korzystania przez fundację rodzinną albo fundację rodzinną w organizacji, zgodnie ze statutem i listą beneficjentów. Jednocześnie, Ustawą o fundacji rodzinnej dokonano zmian szeregu ustaw podatkowych, w tym ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Ustawodawca nie zdecydował się bowiem w treści Ustawy o fundacji rodzinnej na kompleksowe (samodzielne) uregulowanie kwestii podatkowych związanych z funkcjonowaniem fundacji rodzinnych (opodatkowanie fundacji rodzinnej, opodatkowanie beneficjentów fundacji rodzinnej, etc.) lecz wprowadził stosowne zmiany w poszczególnych ustawach podatkowych. Tym samym, nie zawierając zasadniczo regulacji podatkowych w których mowa w art. 3 pkt. 1 Ordynacji podatkowych, Ustawa o fundacji rodzinnej nie może być jako całość zaliczona do ustaw podatkowych. Tym samym cel i przedmiot tej ustawy lub jej przepisu nie może być bezpośrednio punktem odniesienia do badania przesłanek stosowania klauzuli przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania. Nie oznacza to rzecz jasna braku możliwości stosowania takiej oceny dla ustalania skutków podatkowych dla fundacji rodzinnej na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych związanych np. z przekroczeniem dopuszczalnego zakresu prowadzonej działalności gospodarczej. Tu ocena sytuacji prawnej oczywiście musi być dokonywana w kontekście regulacji Ustawy o fundacji rodzinnej.

64. W ocenie Rady PUO, kluczowe znaczenie dla oceny tej przesłanki mają dwie kwestie:

- 1) model opodatkowania dochodów fundacji rodzinnych na tle pozostałych podatników w ramach podatku CIT oraz
- 2) zakres zwolnienia podatkowego przyznanego fundacjom rodzinnym w kontekście celów stawianych przed tą instytucją.

65. Jedną z zasad konstrukcyjnych wspólną dla ustawy o CIT i ustawy o PIT jest objęcie podwójnym (kaskadowym) opodatkowaniem w sensie ekonomicznym dochodów uzyskiwanych z prowadzonej działalności gospodarczej przez podmioty opodatkowane na zasadach właściwych dla osób prawnych (trafiających do osób fizycznych jako dochody dywidendowe). Dotyczy to dochodów zbiorowych podmiotów gospodarczych, w tym zwłaszcza spółek kapitałowych, tzn. opodatkowania dochodów na poziomie tych podmiotów i na poziomie ich szeroko rozumianych udziałowców lub innych podmiotów czerpiących dochody z samych powiązań kapitałowych (zob. H. Litwińczuk, 1.2.3. Problem podwójnego opodatkowania dochodu spółki kapitałowej i sposoby jego rozwiązania [w:] Prawo podatkowe przedsiębiorców, Warszawa 2017). Należy także wziąć pod uwagę, że generalnie systemowym rozwiązaniem jest wyłączenie dochodów przekazywanych w strukturach holdingowych

pomiędzy podmiotami zbiorowymi zanim trafią do ostatecznych udziałowców (np. zwolnienie dywidendowe).

66. Fundacja rodzinna, co do zasady, nie płaci podatku dochodowego od dochodów z prowadzonej działalności zgodnej z zakresem dopuszczonym przepisami Ustawy o fundacji rodzinnej oraz dochodów innych niż wynikające z prowadzonej działalności gospodarczej. Dopiero dystrybucja dochodów fundacji rodzinnej do jej beneficjentów generuje obowiązek podatkowy po stronie fundacji i po stronie beneficjentów z których tylko wąskie grono jest zwolnione.

67. Zasadą konstrukcji prawnej opodatkowania fundacji rodzinnych jest bowiem przesunięcie momentu opodatkowania z chwili uzyskiwania przychodów przez fundację rodzinną do momentu dystrybucji rezultatów tej działalności, które określa art. 24q ust. 1 ustawy o CIT, tj. przekazania lub pozostawienia do dyspozycji przez fundację rodzinną bezpośrednio lub pośrednio:

- 1) świadczeń dokonywanych przez fundację rodzinną na rzecz beneficjenta (w tym fundatora będącego jednocześnie beneficjentem), o których mowa w art. 2 ust. 2 Ustawy o fundacji rodzinnej;
- 2)
- 3) świadczeń otrzymanych w postaci ukrytych zysków.

68. Dopiero w momencie spełnienia świadczenia fundacja rodzinna uiszcza 15% podatek CIT.

69. Z kolei beneficjenci będą zwolnieni z podatku PIT, jeśli należą do najbliższej rodziny fundatora (tzw. „zerowej” grupy podatkowej według ustawy o podatku od spadków i darowizn). Pozostali beneficjenci płacą dodatkowo podatek PIT w wysokości 10% lub 15% albo mogą być z niego zwolnieni przy zachowaniu dodatkowych warunków (organizacje pożytku publicznego). Przepisy Ustawy o fundacji rodzinnej przewidują zatem preferencyjne rozwiązania podatkowe dla najbliższej rodziny w zakresie działalności prowadzonej przez Fundację, oraz pewne preferencje (stawka 15% zamiast 19%) dla dochodu z dystrybucji dywidendy uzyskiwanej przez podmioty w których Fundacja rodzinna uczestniczy.

70. Wprowadzenie fundacji rodzinnej do polskiego porządku prawnego wiązało się utworzeniem szczególnego sposobu opodatkowania tych osób prawnych. Zwolnienie podmiotowe dedykowane fundacjom rodzinnym nie ma jednak charakteru absolutnego, tj. nie ma zastosowania do podatku, o którym mowa w art. 24b i art. 24q ustawy o CIT. Fundacja rodzinna, jeśli któryś z tych przepisów znajdzie zastosowanie, podlega zatem opodatkowaniu.

71. Mając na uwadze powyższe, można przyjąć, że założeniem szczególnym reżimu opodatkowania fundacji rodzinnych na gruncie ustawy o CIT jest przewidziane w art. 24q ust. 1 tej ustawy opodatkowanie dochodu uzyskiwanego w ramach fundacji rodzinnej (albo fundacji rodzinnej w organizacji) z tytułu prowadzonej przez nią

działalności oraz innych dochodów i odroczenie ich opodatkowania stawką 15% CIT i ewentualnie dodatkowym opodatkowaniem PIT (10% lub 15%) do momentu jawnego lub ukrytego rozdystrybuowania majątku zgromadzonego przez fundację rodzinną do beneficjenta.

72. W zakresie fundatora i jego najbliższych (w dalszych pokoleniach wyłącznie zstępnym fundatora) oprócz niższej stawki (15% zamiast 19%) fundacja rodzinna nie różni się niczym w modelu opodatkowania od spółki holdingowej, zaś odroczenie opodatkowania jest także możliwe w ramach spółek opodatkowanych w tzw. modelu estońskim.

73. Z tego względu cel i przedmiot przepisów dotyczących opodatkowania fundacji rodzinnych (a w szczególności zakres zwolnienia z art. 6 ust. 1 pkt 25 ustawy o CIT) powinien być interpretowany w kontekście norm ustrojowych fundacji rodzinnej i celów, jakie ustawodawca pokładał w utworzeniu tej instytucji z uwzględnieniem porównania poziomu i sposobu opodatkowania innych dostępnych modeli prowadzenia działalności.

74. Zgodnie z uzasadnieniem projektu Ustawy o fundacji rodzinnej (druk sejmowy nr 2798): „Celem projektu ustawy jest więc kompleksowe wzmocnienie narzędzi prawnych do przeprowadzenia procesów sukcesyjnych poprzez dodatnie do systemu prawa instytucji służącej do gromadzenia rodzinnego majątku, pozwalającego na zatrzymanie kapitału w kraju na wiele pokoleń oraz zwiększenie potencjału krajowych inwestycji. Fundacja rodzinna ma minimalizować ryzyko nieudanej sukcesji i gwarantować kontynuację działalności biznesowej. Przekazanie majątku, w tym firmy rodzinnej, fundacji rodzinnej ma chronić go przed podziałem, umożliwić jego pomnażanie, a więc także czerpanie z niego korzyści, które będzie można przeznaczyć na pokrycie kosztów utrzymania osób wskazanych przez fundatora. Kluczowe jest bowiem zapewnienie ciągłości przedsiębiorstwa prywatnego, w szczególności dla celów zabezpieczenia rodziny. Istotne jest przy tym, aby fundacja rodzinna była w stanie zaspokajać potrzeby beneficjentów, którzy co do zasady będą członkami rodziny. Mogą to być jednak również inne osoby. Niektórzy mogą nie być w stanie kontynuować działalności firmy, dlatego w celu zachowania jej ciągłości może okazać się niezbędne zaangażowanie innych osób.

75. Ustawa jest odpowiedzią na postulaty zgłaszane przez środowisko firm rodzinnych wprowadzenia do polskiego systemu prawnego nowej instytucji ułatwiającej wielopokoleniową sukcesję oraz pozwalającej pogodzić interesy związane z działalnością gospodarczą i interesy prywatne”.

76. Wyraźnie należy przypomnieć, że cel wprowadzenia ustawy nie stanowi przesłanek interpretacyjnych (*ratio legis non est lex*), jeśli nie został uwzględniony w jej tekście, czyli gdy nie ma w nim oparcia. *Ratio legis* może być argumentem w procesie wykładni, ale tylko wspierającym wyniki wykładni tekstu prawnego, a nie jako byt samodzielny. Z kolei zgodnie z przepisami Ustawy o fundacji rodzinnej, celem

działania fundacji rodzinnych (wyznaczającym zakres celu zwolnienia) jest zgodnie z art. 2 tej ustawy: gromadzenie mienia, zarządzania nim w interesie beneficjentów oraz spełniania świadczeń na rzecz beneficjentów. Fundator określa w statucie szczegółowy cel fundacji rodzinnej.

77. Fundacja powinna zatem korzystać ze zwolnienia w zakresie jakim cel ten realizuje, tj. gromadzi mienie, zarządza nim (oznacza to także zbywanie mienia i inwestowanie go w inne przedsięwzięcia) oraz realizuje cele szczegółowe, które może wyznaczyć fundator w statucie. Tak więc kwestie sukcesyjne oraz kwestie zachowania „substancji biznesowej” mogą zostać zdefiniowane przez fundatora w statucie i wówczas powinny być brane pod uwagę, jednak takiego założenia ustawowego nie ma.

78. Mając powyższe na uwadze można wskazać, że celem zwolnienia dla fundacji rodzinnych jest przede wszystkim gromadzenia rodzinnego majątku, pozwalającego na zatrzymanie kapitału w kraju na wiele pokoleń oraz zwiększenie potencjału krajowych inwestycji. Działania te wymagają także zbywania majątku i jego reinwestowania.

79. Tym samym podnoszone czasem w literaturze ograniczenia polegające na traktowaniu Fundacji jako podmiotu prowadzącego tzw. „pasywną” działalność gospodarczą czy obowiązku zawężającej interpretacji zakresu zwolnienia podatkowego dla działalności gospodarczej nie znajdują uzasadnienia w treści, przedmiocie i celu przepisów podatkowych.

80. Wyraźnie należy wskazać, że zasadą jest podmiotowe zwolnienie od podatku dla fundacji rodzinnych, które jest ograniczane wyłącznie w zakresie dochodów z prowadzonej działalności gospodarczej. Jednakże zgodnie z zasadami interpretacji wyjątki te należy interpretować ściśle, a przede wszystkim nie mogą być interpretowane rozszerzająco.

81. Nawet biorąc pod uwagę ograniczenia w zakresie zwolnienia dochodów z tytułu prowadzonej przez fundację działalności gospodarczej, to nabycie Akcji (będących papierem wartościowym) i ich nawet szybka sprzedaż jest wyłączona z tych ograniczeń na mocy przepisu art. 5 ust 3 Ustawy o fundacji rodzinnej. Zakaz bowiem zbywania mienia nabytego wyłącznie w celu odprzedaży nie obejmuje tego rodzaju papierów wartościowych. Ustawa nie przewiduje też ograniczeń czasowych, których dopełnienie warunkowałoby skorzystanie ze zwolnienia, w których wprowadzenie było przez MF rozważane i zostało ujawnione w wywiadach prasowych.

82. Można także wskazać, że tego rodzaju transakcje nie budzą żadnych wątpliwości w przypadku nabycia i szybkiego zbycia papierów wartościowych czy udziałów przez fundusze inwestycyjne, a fundacja pełni funkcję podobną do rodzinnego funduszu inwestycyjnego. Jedyna różnica w zakresie podatku sprowadza się do wysokości stawki na wypłaty dochodów z funduszu (19%) i fundacji rodzinnej (15%).

83. Fundacja nie stanowi zatem istotnego wyłomu od rozwiązaniach przewidywanych w przepisach podatkowych, zaś ograniczanie jej zwolnienia do kwestii sukcesyjnych, czy zachowania konkretnych składników przekazanego jej mienia nie mają żadnych podstaw w obowiązujących przepisach. Mając na uwadze konkurencyjne (często tańsze podatkowo rozwiązania) nie ma też podstaw by takie ograniczenia na nią nakładać.

84. Ograniczenie zakresu działalności fundacji nie znalazło uznania większości członków Rady PUO, choć było przedmiotem pogłębionej analizy.

85. Należy uznać, iż przeprowadzenie transakcji sprzedaży Akcji na warunkach rynkowych na rzecz Inwestora, nie będącego podmiotem powiązany z podatnikiem, poprzez Fundację rodzinną, faktycznie skutkowało brakiem powstania zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 30b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) jednak środki w całości nie zostały wypłacone do osoby fizycznej.

86. Nie spowodowało też obowiązku zapłaty podatku CIT, ze względu na zwolnienie od tego podatku przysługujące Fundacji rodzinnej.

87. Powyższe nie oznacza jednak, że skorzystanie ze zwolnienia nie nastąpiło w sposób sprzeczny z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej w rozumieniu art. 119a Ordynacji podatkowej.

88. Zdaniem Rady PUO w zakresie, w jakim środki pochodzące ze sprzedaży wniesionych Akcji zostały wypłacone beneficjentom, bez podjęcia działań inwestycyjnych (tj. kwoty XX XXX XXX złotych), było sprzeczne z celem zwolnienia od podatku dochodów wynikających z działalności w zakresie gromadzenia i zarządzania majątkiem. Nie można uznać, że szybka sprzedaż wniesionego majątku, a następnie wypłata jakiegokolwiek części uzyskanych kwot, realizuje ten cel. Nie ma tu znaczenia jaki udział w całym wniesionym majątku stanowi kwota wypłacona.

89. W odniesieniu do środków pozostawionych w Fundacji rodzinnej i inwestowanych lub przechowywanych na rachunkach bankowych w kontekście analizy modelu opodatkowania fundacji rodzinnej przez pryzmat przedmiotu i celu ustawy podatkowej należy uznać, że przedstawiony do oceny materiał dowodowy nie stanowi wystarczającej podstawy by rozstrzygnąć o spełnieniu przesłanki sprzeczności z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu.

90. Podkreślić należy, że powołanie fundacji rodzinnej, przede wszystkim w celu skorzystania ze zwolnienia od podatku może zostać uznane za sprzeczne z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, jeśli realizacja celów fundacji rodzinnej akceptowanej przez ustawodawcę ma charakter fikcyjny lub pozorny.

91. W ocenie Rady PUO, wbrew stanowisku Szefa KAS wyrażonej w odpowiedzi na zapytanie Rady PUO, dla oceny celu działania podatnika znaczenie mają także okoliczności zaistniałe po sfinalizowaniu transakcji sprzedaży akcji. To, że uzyskane

z tego źródła środki są w istotnej części przeznaczane na inwestycje oraz pozostają w dyspozycji Fundacji rodzinnej, może potwierdzać nieabuzywny i racjonalny gospodarczo cel działania podatnika tworzącego Fundację rodzinną.

92. Szef KAS zdecydowanie odrzucał stanowisko Rady PUO, które polegało na tym, że Rada chce ustalić tryb dalszego funkcjonowania Fundacji rodzinnej po dokonaniu transakcji sprzedaży akcji. Stanowisko Szefa KAS byłoby może uzasadnione, gdyby chodziło o ocenę kwestii „tradycyjnego” opodatkowania jakichś działań podatnika w danym okresie podatkowym. W takim wypadku okres opodatkowania wyznacza okres zainteresowania organu podatkowego. Zasady stosowania GAAR są jednak bardzo specyficzne. Kluczowe jest zbadanie celu działania podatnika. Nie można więc ograniczyć się tylko do tego, co podatnik zrobił lub jakie czynności podjął w okresie, który ocenia organ podatkowy, a które skorelowane są z hipotetyczną czynnością odpowiednią. Te działania mogą być bowiem, gdy będą oderwane od kontekstu, naturalne, a dopiero konfrontacja z całością aktywności podatnika doprowadzi do zupełnie odmiennej oceny, np. do stwierdzenia, że racjonalny przedsiębiorca w kontekście okoliczności sprzed i po tych działań, takich akurat działań by nie podjął z powodów innych niż podatkowe. Może być też odwrotnie. Na pierwszy rzut oka sztuczne działanie podatnika nabierze sensu gospodarczego, gdy zostanie umiejscowione w pewnym kontekście gospodarczym. Stanowisko Szefa KAS w istocie ogranicza możliwości zwalczania abuzywnych działań podatników. Niniejsza opinia jest tu dobitnym tego przykładem. W rozważanym wypadku Rada PUO zwróciła bowiem uwagę na fakt, który zaistniał po sprzedaży Akcji. Pieniądze „wróciły” do Podatnika w krótkim okresie po sprzedaży, co Rada PUO uznała za ważny argument za uznaniem dopuszczalności zastosowania (w do tej części transakcji) art. 119a i nast. Ordynacji podatkowej.

93. Z kolei, wypłata części środków uzyskanych ze sprzedaży Akcji przez Fundację rodzinną na rzecz beneficjenta, którym jest fundator i jednocześnie uprzedni akcjonariusz spółki akcyjnej, który wniósł swoje akcje do fundacji rodzinnej świadczyć może o częściowym instrumentalnym wykorzystaniu fundacji rodzinnej jako podmiotu wyłącznie pośredniczącego w sprzedaży. W tym zakresie argumenty o słuszności zastosowania klauzuli GAAR mogą odnaleźć uzasadnienie.

94. Odnosząc się do argumentacji przedstawionej przez Szefa KAS w zakresie treści ekspertyzy kancelarii prawnej FG, która wskazywała na ryzyko postawienia zarzutu zastosowania GAAR w sytuacji sprzedaży Akcji. Rada PUO, opierając się na doświadczeniu profesjonalnym swoich członków, nie zgadza się z tym podejściem. Treść tej opinii jest typowa dla tego typu dokumentów. Standardem jest informowanie klienta w tego typu dokumentach, że zleceniobiorca wskazuje na pewne ryzyka, które wydają mu się możliwe do ziszczenia. Nie stanowi to rozstrzygnięcia, wyrażenia poglądu co do sprawy, ale ma m. in. limitować odpowiedzialność zleceniobiorcy. W kontekście nowości regulacji i jej kontrowersyjności takie zastrzeżenie było absolutnie konieczne. Rada PUO uznaje, że niektóre sformułowania trzeba rozumieć

w kontekście w jakim są użyte i w kontekście „zwyczajów” panujących w danym środowisku. Nie jest to więc dowód na zakładaną abuzywność operacji.

95. Jak wskazano powyżej, stan faktyczny ustalony w sprawie nie jest wystarczający do rozstrzygnięcia w tym zakresie, z tego względu nie można stwierdzić zasadności zastosowania przepisu art. 119a Ordynacji podatkowej. Rada PUO zastrzega, że w wypadku uzupełnienia materiału dowodowego w zakresie realnego charakteru realizacji przez Fundację rodzinną celów wynikających z jej statutu oraz deklaracji Podatnika, tj. działalności inwestycyjnej i pomnażania majątku oraz uregulowania stosunków majątkowych w ramach (*anonimizacja, usunięto dane prywatne*) wspierającej jedność rodziny, potwierdzenie lub zaprzeczenie tych celów będzie rozstrzygać o spełnieniu lub braku spełnienia tej przesłanki.

96. Rada PUO doszła do wniosku, że biorąc pod uwagę przyjęte standardy wykładni i stosowania prawa podatkowego, ingerencyjność prawa podatkowego w prawa jednostki, zwłaszcza w wypadku regulacji takiej jak art. 119a Ordynacji podatkowej, konieczna jest szczególna staranność w wykazaniu wszelkich przesłanek zastosowania tej regulacji prawnej. W sytuacji, gdy Rada PUO nie nabrała przekonania, że przekazana dokumentacja, uzupełniona podczas posiedzeń z udziałem podatnika oraz przedstawicieli Szefa KAS, jest wystarczającą podstawą do stwierdzenia istnienia przesłanek zastosowania GAAR, to nie może zaopiniować pozytywnie stanowiska Szefa KAS. Podkreślić trzeba, że zaprezentowane stanowisko Rady PUO nie jest rozstrzygnięciem, iż z pewnością ta regulacja nie może znaleźć zastosowania. Rada PUO rozstrzyga bowiem sprawę na podstawie danych, którymi dysponuje, nie będąc uprawniona do zastępowania Szefa KAS w zakresie prowadzenia postępowania dowodowego.

5. Korzyść podatkowa jako główny lub jeden z głównych celów dokonania czynności

97. Spełnienie przesłanki podjęcia przez stronę czynności przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, w realiach niniejszej sprawy i na tym etapie postępowania na jakim sprawa trafiła pod opiniowanie Rady PUO, wydaje się być spełniona o ile przyjąć rozumienie czynności odpowiedniej zgodnie ze stanowiskiem Rady PUO.

98. Upraszczając, przesłanka ta jest spełniona gdy możliwe jest wykazanie, że podatnik nie podjąłby określonych działań gdyby nie możliwość osiągnięcia korzyści podatkowej. Przesłanka ta nie będzie zatem spełniona w tych przypadkach, w których podatnik nawet gdyby nie możliwości osiągnięcia korzyści podatkowej mógłby realizować tożsame działania w celu osiągnięcia określonego celu gospodarczego (por. M. Kondej „Dążenie do osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu jako główny lub jeden z głównych celów czynności stanowiącej unikanie opodatkowania”, [w] D. Gajewski, A. Werner (red) Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR). Wykładnia i stosowanie. Warszawa 2024 str. 232).

99. Zwrócić należy uwagę na postanowienia art. 119d Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym przy ocenie, czy osiągnięcie korzyści podatkowej było głównym lub jednym z głównych celów dokonania czynności, bierze się pod uwagę cele ekonomiczne czynności wskazane przez stronę. Ciężar dowodowy w tym zakresie obciąża stronę (A. Mariański (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz. Wyd. 2, Warszawa 2023).

100. W trakcie postępowania podatkowego prowadzonego przez Szefa KAS, a także podczas spotkania z Radą PUO, Strona nie przedstawiła istotnych, innych ekonomicznych powodów dla których ustrukturyzowała zbycie Akcji poprzez wykorzystanie Fundacji rodzinnej. Harmonogram czynności podjętych przez akcjonariuszy Spółki, związanych z poszukiwaniem inwestora (także poprzez upublicznienie spółki), kontaktami i negocjacjami z Inwestorem, podpisaniem Head of Terms, założeniem Fundacji rodzinnej z ograniczonym kręgiem beneficjentów do Strony i jego małżonki, dokonaniem darowizny Akcji na rzecz Fundacji rodzinnej w organizacji, zbycia Akcji przez Fundację rodzinną na rzecz Inwestora, jednoznacznie przekonuje o dążeniu do optymalizacji podatkowej jako podstawowym celu Strony. W szczególności, w realiach tego typu transakcji M&A, gdzie poziom odpowiedzialności sprzedawcy ograniczony jest do wartości ceny sprzedaży akcji, dodatkowo modyfikowany wynikami badania due dilligence przeprowadzanym przez doradców Inwestora oraz ubezpieczany przez wyspecjalizowane w tego typu procesach zakłady ubezpieczeń, podnoszone przez stronę argumenty opierające się na konieczności przeniesienia odpowiedzialności sprzedawcy z osoby fizycznej (strony) na osobę prawną (fundację rodzinną) nie znajdują uzasadnienia. Wskazać należy także, że przed wyzbyciem się własności Akcji Podatnik uzyskał – od kancelarii prawnej – opinię, w której analizując prawne i podatkowe aspekty planowanej transakcji wniesienia Akcji do Fundacji rodzinnej a następnie ich zbycia przez Fundację rodzinną na rzecz Inwestora, wskazano na istotne ryzyko zastosowania do opisywanej transakcji regulacji w zakresie GAAR. Podatnik miał zatem świadomość funkcjonowania w systemie podatkowym określonych uregulowań przeciwdziałających unikaniu opodatkowaniu oraz ryzyka ich zastosowania w jego stanie faktycznym.

101. W tym miejscu należy jednak dokonać istotnego zastrzeżenia. Szef KAS, korzystając z ustawowych możliwości, zdecydował się wystąpić o opinię Rady PUO już na etapie postępowania pierwszoinstancyjnego, jeszcze przed wydaniem decyzji czy nawet przed wyznaczeniem Podatnikowi terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. Świadczyć to może o tym, że postępowanie dowodowe w opiniowanej sprawie nie zostało jeszcze zakończone, a tym samym ocena zachowania Podatnika, w tym także przyświecających mu celów, w tym ekonomicznych, i założeń dokonywanych czynności może ulec, w miarę jego kompletowania, istotnej zmianie. Tytułem przykładu wskazywać można na uzyskaną przez Radę PUO w trakcie spotkania informację o zawnioskowanej w postępowaniu sądowym istotnej modyfikacji (rozszerzeniu) listy beneficjentów fundacji rodzinnej, co może choćby rzutować na ocenę jej sukcesyjnej roli.

102. Należy podkreślić, że o ile przepis art. 119d Ordynacji podatkowej ogranicza możliwe do wzięcia pod uwagę przez Szefa KAS i Radę PUO cele ekonomiczne tylko do tych wskazanych przez Stronę, tzn. nawet jeśli Szef KAS lub Rada PUO widzą cele ekonomiczne, które były realizowane a nie były wskazane przez Stronę, nie mogą być one brane pod uwagę, bowiem liczy się motywacja Podatnika jaką się faktycznie kierował, a nie ta która jest możliwa do ustalenia. Tu zasada prawdy obiektywnej doznaje ograniczenia.

103. Co warte podkreślenia dotyczy to tylko celów ekonomicznych, zaś przesłanka ta nie ogranicza celów jakie mają być porównywane wyłącznie do celów ekonomicznych. Także cele które nie mają wprost określonej wartości ekonomicznej jak związane ze stosunkami rodzinnymi pomiędzy fundatorem i beneficjentami, a także pomiędzy poszczególnymi beneficjentami w przyszłości, kwestiami sukcesyjnymi, wpływem na kształtowanie potomków na wypadek przedwczesnej śmierci, relacje z krewnymi za życia, wpływ na trwałość, czy jednolitość biznesu i inne niemierzalne ekonomicznie w prosty sposób cele muszą zostać porównane by stwierdzić, czy korzyść podatkowa jest co najmniej jedną z głównych by uznać, że przesłanka ta jest spełniona.

104. Można pokusić się o stwierdzenie, że o ile różne formy realizacji interesów w ramach prowadzonej działalności gospodarczej nie cechują się co do zasady innymi istotnymi celami niż ekonomiczne (które łatwo porównywać), o tyle fundacje rodzinne i różnorodność celów jakie są dzięki nim realizowane stanowią duże wyzwanie interpretacyjne dla oceny spełnienia tej przesłanki. Cele które zazwyczaj realizują fundacje rodzinne wymykają się prostemu porównaniu na zasadzie wielkości ekonomicznych. Brak także ograniczenia (związania organów) celami wskazanymi przez podatnika, wskazuje na brak dostosowania tego przepisu do instytucji fundacji rodzinnych, co zresztą nie powinno dziwić, bowiem w trakcie kształtowania przepisów regulujących Klauzulę GAAR fundacje rodzinne były raczej mrzonką, niż spodziewaną perspektywą.

105. Jak wskazano, zdaniem Rady PUO, przy przyjęciu czynności odpowiedniej zgodnej ze stanowiskiem Rady PUO należy uznać, że przesłanka ta na tym etapie jest spełniona, choć zastrzec trzeba, że dotyczy to aktualnego stanu sprawy wynikającego z akt postępowania dostępnych dla Rady PUO, który jeszcze może ulec zmianie.

106. Jednakże przyjmując czynność odpowiednią za Szefem KAS, tj. uznanie wyposażenia Fundacji rodzinnej w majątek za jedną ze składowych czynności odpowiedniej, a nie tylko wykreowanego zespołu czynności dokonanych, to cel ten siłą rzeczy przekraczał korzyść podatkową w stosunku przekraczającym 4 do 1, o ile w ogóle wówczas możemy mówić o korzyści podatkowej jak omówiono to powyżej.

6. Sztuczność sposobu działania

107. Na wstępie należy zaznaczyć, że przesłanka sztuczności w aktualnym kształcie wynikającym z przepisów spowodowała liczne wątpliwości podczas obrad Rady PUO, wynika to z możliwych jej interpretacji oraz wniosku, że odczytywana literalnie

w odniesieniu do fundacji rodzinnej zawsze może zostać uznana za spełnioną, co nie odpowiada ani celowi przepisów o GAAR w ogóle, ani celowi tej przesłanki.

108. W pierwotnym brzmieniu art. 119c Ordynacji podatkowej zawierał pozytywną definicję przesłanki sztuczności. Zgodnie z jego treścią, sposób działania uznawano 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.

109. Jednocześnie w treści przepisu ustawodawca zamieścił przykładowe okoliczności, które nie muszą przesądzać o sztuczności, jednak powinny być brane pod uwagę wraz z testem rozsądnego działania. Należą do nich sytuacje występowania:

- a) nieuzasadnionego dzielenia operacji, lub
- b) angażowania podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego, lub
- c) elementów prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności, lub
- d) elementów wzajemnie się znoszących lub kompensujących, lub
- e) ryzyka ekonomicznego lub gospodarczego przewyższającego spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, że należy uznać, że działający rozsądnie podmiot nie wybrałby tego sposobu działania.

110. Dodatkowo ówczesnie przepis nie zawierał ograniczenia celów, jakie należałoby brać pod uwagę przy ocenie tej przesłanki.

111. Z dniem 1 stycznia 2019 r. nastąpiła istotna modyfikacja przepisu art. 119c Ordynacji podatkowej i podejściu do definiowania przesłanki sztuczności. Nowelizacja wprowadziła zmiany w trzech elementach:

- po pierwsze nastąpiło odejście od pozytywnego sposobu definiowania sztuczności na rzecz koncepcji negatywnej. Od tego dnia sposób działania nie jest sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami zastosowałby ten sposób działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. Do tych uzasadnionych przyczyn, nie zalicza się celu osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu.
- po drugie rozszerzono katalog sytuacji, wskazujących na ocenę, że sposób działania był sztuczny. Obok tych funkcjonujących od 2016 r. obecnie należy do nich także występowanie:
 - a) sytuacji w której osiągnięta korzyść podatkowa nie ma odzwierciedlenia w poniesionym przez podmiot ryzyku gospodarczym lub jego przepływach pieniężnych, lub
 - b) zysku przed opodatkowaniem, który jest nieznaczny w porównaniu do korzyści podatkowej, która nie wynika bezpośrednio z rzeczywiście poniesionej ekonomicznej straty, lub

- c) angażowania podmiotu, który nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej lub nie pełni istotnej funkcji ekonomicznej, lub który posiada siedzibę lub miejsce zamieszkania w kraju lub na terytorium stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.
- po trzecie, sformułowanie „przy ocenie, czy sposób działania był sztuczny, należy wziąć pod uwagę w szczególności występowanie” zastąpiono „na ocenę, że sposób działania był sztuczny, może wskazywać w szczególności występowanie”. Zmiany tej nie można scharakteryzować jako li tylko kosmetycznej. W pierwotnej wersji, wystąpienie jednej ze wskazanych sytuacji, było jednym z elementów, które należało wziąć przy ocenie całokształtu sytuacji i oceny spełnienia przesłanki sztuczności, po zmianie zaistnienie wymienionej sytuacji ma – tworząc rodzaj domniemania - uzasadniać tezę o jej spełnieniu. Aczkolwiek w literaturze (por. B. Dauter, A. Olesińska [w:] S. Babiarczy, W. Gurba, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, B. Dauter, A. Olesińska, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XII, Warszawa 2024, art. 119c), podnosi się – z czym należy się zgodzić - że nie jest przy tym tak, że do stwierdzenia zaistnienia analizowanej przesłanki sztuczności wystarczy wystąpienie którejkolwiek ze wskazanych przykładowo w § 2 cech, jednak praktyka orzecznicza poszła w innym kierunku.

112. Według uzasadnienia ustawy działanie sztuczne to – w uproszczeniu – takie działanie, które nie zostałoby zastosowane, gdyby nie towarzysząca podmiotowi chęć osiągnięcia korzyści podatkowej. Tak przyjmowana przesłanka sztuczności wzbudza jednak fundamentalny problem. Przy próbie literalnego odczytania, co jest regułą i wymogiem w stosunku do regulacji podatkowych, nie ma ona samodzielnego charakteru. Mieści się bowiem w treści pozostałych przesłanek, w szczególności działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. Jak wskazuje A. Ladziński ze sztucznym sposobem działania mamy do czynienia w każdym przypadku, kiedy korzyść podatkowa wpływa na wybór określonego modelu działania, nawet jeśli model ten jest adekwatny do zamierzonego celu ekonomicznego (A. Ladziński, Zmiany w ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania – powrót do przeszłości, Prz. Pod. 2019/1, s. 25). Z tego powodu niewątpliwie w tym zakresie nie należy dawać prymatu wykładni literalnej, ale przede wszystkim wykładni celowościowej (M. Jamroz, J. Ostaszewski, „Działanie rozsądne” w kontekście unikania opodatkowania, Studia i Prace Kolegium Zarządzania SGH, zeszyt 200/2025, s. 18).

113. Założenie, że przesłanka sztuczności nie ma charakteru *superfluum* ustawowego zmusza to do poszukiwania takiej jej treści, która uzasadnia jej funkcjonowanie w ramach art. 119a i nn. oraz buduje uzupełniający a nie zbędny charakter w stosunku do pozostałych przesłanek. W ocenie M. Kondeja obydwa kryteria (tj. cel i sztuczność) choć pozostają bardzo bliskie sobie, nie mogą być utożsamiane. O ile warunek celu wymaga wykazania intencjonalnych działań podatnika nakierowanych na nadużycia, to warunek sztuczności wymaga udowodnienia, że zrealizowane przez podatnika działania

były z jakiś powodów nieodpowiednie do realizowanego celu gospodarczego. W ocenie tego Autora może być tak, że działania, poprzez które podatnik zmierza do osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z celem lub przedmiotem ustawy podatkowej lub jej przepisu nie będą sztuczne. Będzie tak w sytuacji, gdy podatnik wybiera spośród dostępnych alternatywnych instrumentów osiągnięcia określonego celu gospodarczego ten, który wiąże się z możliwością osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, ale równocześnie trudno uznać ten instrument za nieadekwatny do realizowanego celu gospodarczego (por. M. Kondej Dążenie do osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu jako główny lub jeden z głównych celów czynności stanowiącej unikanie opodatkowania, w: D. Gajewski, P. Karwat, A. Werner, Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR). Wykładnia i stosowanie. str. 231).

114. Adekwatność postępowania podmiotu i realizowanego celu gospodarczego powiązana jest z rozsądnym działaniem, o którym mowa w art. 119c § 1 Ordynacji podatkowej. Ustalenie treści tego zwrotu następuje poprzez pryzmat okoliczności faktycznych konkretnego przypadku. Wskazać przy tym należy, że kryteria zawarte w normie definiującej kiedy sposób działania nie jest sztuczny odnoszą się w pierwszej kolejności do właściwości podmiotu. Chodzi tu o kryterium podmiotu działającego rozsądnie (por. K. Cień, Unikanie opodatkowania a planowanie podatkowe, Warszawa 2022 r. str. 195).

115. Jak podnosi się w literaturze odwołanie się do wzorca „podmiotu działającego rozsądnie” może mieć charakter szeroki (sensu largo) lub wąski. Szerokie (sensu largo) rozumienie „działania rozsądnego”, przyjmuje działanie podmiotu, które jest zgodne z jego wizją, misją i wyznawanymi powszechnie akceptowalnymi wartościami; ujęcie zaś wąskie przyjmuje wzorzec homo oeconomicus (M. Jamroży, J. Ostaszewski „Działanie rozsądne” w kontekście unikania opodatkowania, Studia i Prace Kolegium Zarządzania SGH zeszyt 200/2025, s. 15). Wąskie rozumienie rozsądnego podmiotu, czyli podmiotu dążącego do maksymalizacji wartości oczekiwanej, zgodnie z funkcją użyteczności i dokonującego wyborów ze względu na wartość ekonomiczną rezultatów tych wyborów wydaje się dyskusyjne w świetle treści art. 119c § 1 zdanie drugie Ordynacji podatkowej. Podmiot działający rozsądnie to podmiot który podejmuje czynności zgodnie z celem swojego istnienia (misja), dąży do osiągnięcia pożądanego stanu w przyszłości (wizja) i osiąga swoje cele w sposób akceptowalny, tj. szanujący wyznawane wartości.

116. W ocenie Rady PUO zasadzie sprawiedliwości najbardziej odpowiadałaby interpretacja przepisu uwzględniająca wykluczenie domniemania sztuczności (organ musi udowodnić w sposób pozytywny sztuczność, a nie po prostu nie przyjąć wyjaśnień podatnika próbującego obalić domniemanie sztuczności), ocena wystąpienia przesłanki sztuczności winna być analizowane poprzez ocenę testu rozsądnego działania konkretnego podatnika w określonych okolicznościach.

117. Domniemanie sztuczności godziłoby w realizację założenia, że zastosowanie regulacji antyabuzowej w kształcie przyjętym w Ordynacji podatkowej jest na tyle znaczącą ingerencją w sferę praw i wolności jednostki, że wymaga wyraźnej podstawy normatywnej, nawet gdy z natury rzeczy może ona charakteryzować się pewną ogólnością. Kryteriami takiej oceny winny być w szczególności charakter zakładanych przez podatnika celów, zarówno tych ekonomicznych jak i osobistych, a także podjętych działań i planowanych skutków. Należy także uwzględnić kontekst uwarunkowań i otoczenia prawnego. Odniesienie działań podatnika do celów gospodarczych i osobistych, okoliczności ich realizacji nie powinna bowiem abstrahować od zmian w przepisach tworzących podstawy i ramy prawne przeprowadzanych czynności i wykorzystanych ku temu instrumentów.

118. Należy tu jednak wprost zauważyć, że sama treść przepisu wskazuje, że działanie nie jest sztuczne, gdy jest zastosowane w dominującej mierze z przyczyn ekonomicznych. Co może wykluczać uwzględnianie innych celów niż ekonomiczne. Wątpliwości także budzi to jak szeroko rozumieć przyczyny ekonomiczne, w szczególności możliwość wzięcia pod uwagę okoliczności innych niż gospodarcze, w szczególności osobistych. Nabiera to znacznie większego znaczenia w przypadku fundacji rodzinnej, bowiem cel powołania fundacji rodzinnej w samej swojej istocie nie jest ekonomiczny, a jeśli by był opierałby się albo wyłącznie na korzyści podatkowej (która jest łatwo mierzalna, ale musi być pominięta), albo na przyszłych ekonomicznych wynikach dzisiejszych poglądów. Przy czym zarówno realizacja zakładanych wyników ekonomicznych w przyszłości, jak i alternatywnie brak ich realizacji jest nie do przewidzenia w dacie oceny, oraz nie musi być wynikiem błędnych założeń, co np. zmian społeczno-gospodarczych. Niezależnie od tego, nawet gdyby uznać powodzenie realizacji zakładanych przyszłych celów ekonomicznych nie ma jak dziś ich wycenić, w celu określenia ich dominującego charakteru. W tym kontekście Rada PUO rozważała przyjęcie szerokiej koncepcji rozumienia przyczyn ekonomicznych jako wszelkich okoliczności, które mają wpływ na sytuację finansową jednostki. W efekcie kwestie związane z dziedziczeniem mogłyby zostać potraktowane jako „ekonomiczne”. Rada PUO uznała jednak, że rozstrzyganie tej kwestii nie jest kluczowe dla treści opinii i nie podzieliła jako całość koncepcji prezentowanej przez mniejszość członków Rady.

119. Także tu wyraźnie widoczny jest brak dostosowania przepisu art. 119c Ordynacji podatkowej po wprowadzeniu fundacji rodzinnej, która jeśli nie byłaby ustanawiana ze względów na realizację celów ekonomicznych (co właśnie powinno być najczęściej występującym przypadkiem), zawsze mogłaby być traktowana jako utworzona sztucznie.

120. Rada PUO jest świadoma informacji przekazanych przez Podatnika, że od wielu lat przygotowywał się do pozyskania inwestora czy to w drodze debiutu giełdowego, czy też zbycia akcji w transakcji bezpośredniej. Zgromadzony w przekazanych Radzie PUO aktach postępowania materiał dowodowy oraz wyjaśnienia udzielone przez podatnika na spotkaniu z Radą PUO nie pozostawiają wątpliwości co do zamiaru i celu zbycia Akcji Inwestorowi. Od kilku lat podatnik podejmował próby sprzedaży akcji

w transakcji bezpośredniej jak i poprzez proces wprowadzenia spółki na giełdę. Z materiałów przedstawionych Radzie PUO nie wynika, aby podejmował czynności optymalizacyjne np. poprzez założenie fundacji za granicą, budowy struktury holdingowej, etc. Kierując się doświadczeniem profesjonalnym swych członków Rada PUO nie widzi w długotrwałości tych procesów, ich przebiegu, elementach niepewności co do efektu okoliczności, które byłyby nietypowe lub wskazywały na abuzywny charakter działań podatnika.

121. W trakcie przygotowań realizacji zamiaru sprzedaży, w Polsce rozpoczęły się prace legislacyjne nad projektem Ustawy o fundacji rodzinnej, która została uchwalona w dniu 26 stycznia 2023 r. a weszła w życie 22 maja 2023 r. W momencie powzięcia zamiaru sprzedaży Akcji na rzecz Inwestora, Podatnik nie mógł zakładać pojawienia się w polskim porządku prawnym instytucji fundacji rodzinnej, nawet jeżeli trwały prace legislacyjne. Więcej, nie mógł być pewien ostatecznego kształtu i treści regulacji ustawowych. Godzi się bowiem wskazać, że Ustawa o fundacji rodzinnej nawet w trakcie *vacatio legis* zmieniona została ustawą z dnia 14 kwietnia 2023 r. o zmianie ustawy o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, ustawy o obligacjach, ustawy o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2023 r. poz. 825).

122. Wejście w życie Ustawy o fundacji rodzinnej zbiegło się w czasie z finalizacją procesu sprzedaży Akcji Inwestorowi zewnętrznemu będącemu podmiotem niepowiązanym z Podatnikiem. Powstaje tu korelacja czasowa, którą mocno eksponuje Szef KAS w korespondencji oraz w czasie posiedzenia Rady PUO z udziałem Podatnika. Argumentacja ta pojawia się we wniosku Szefa KAS w kontekście prób wykazania sztuczności działania Podatnika. Bez względu na inne argumenty, które może spowodują nieadekwatność tej kwestii dla rozstrzygnięcia sprawy, warto się do nich tu odnieść.

123. Pojawia się zatem pytanie, czy rozsądnie (racjonalnie) działający podatnik, w związku z uzyskaniem – w bardzo krótkim horyzoncie czasowym, istotnych środków finansowych – skorzystałby z nowych możliwości oferowanych mu przez ustawodawcę stworzenia fundacji rodzinnej, będącej wehikułem chroniącym majątek fundatora, inwestującym przekazane mu środki oraz zabezpieczającym fundatora i wskazanych przezeń beneficjentów. Odpowiedź na to pytanie jest pozytywna. W ocenie Rady PUO, takie działanie podatnika trudno uznać za nieodpowiadające kryteriom racjonalności, rozsądku oraz adekwatności w zaistniałych okolicznościach. Korelacja czasowa jest w tym wypadku czynnikiem, którego nie wygenerował Podatnik. Nie mógł on bowiem wcześniej założyć na podstawie polskiego prawa, Fundacji rodzinnej. Skorzystał z możliwości, którą dają mu przepisy prawa. Uczynił to w najwcześniejszym możliwym momencie, gdy już trwał długotrwały i nadal obarczony niepewnością co do skutku proces sprzedaży Akcji. Moment rozpoczęcia tych działań Podatnika był więc zdeterminowany przez zmiany prawne. Trudno byłoby zarzucać podatnikowi, że podjął pewne działania, które były promowane wówczas przez państwo. Trzeba bowiem

pamiętać, że instytucja fundacji rodzinnej była powszechnie określana jako środek zapewnienia możliwości sprawnej sukcesji biznesu (nie ma w tym kontekście znaczenia, że w istocie ratio legis fundacji rodzinnej może być znacznie szersze). Prawdopodobnie, gdyby Podatnik wcześniej założył Fundację rodzinną, to ryzyko podjęcia przez Szefa KAS próby zastosowania GAAR byłoby mniejsze. Sprzeczne z zasadami racjonalnego myślenia byłoby jednak wskazywanie podatnikowi rozwiązania, którego po prostu nie mógł zastosować.

124. Rada PUO zwraca uwagę, że wejście w życie przepisów wprowadzających fundacje rodzinne w trakcie już prowadzonych przez podatnika działań jest istotną okolicznością, która zmusza do ostrożności w hipotetycznym przenoszeniu rozważań Rady do innych podobnych spraw. Oczywiście uwzględniając możliwość wystąpienia różnych okoliczności szczególnych, to zasadniczo korelacja czasowa między założeniem fundacji rodzinnej a dokonaniem transakcji sprzedaży majątku wniesionego do tej fundacji może być argumentem za zastosowaniem GAAR.

125. Konsekwencją takiego stanowiska jest również uznanie za rozsądne dokonanie darowizny Akcji do Fundacji rodzinnej, by to Fundacja rodzinna dokonała ich sprzedaży. Nie ma bowiem żadnych racjonalnych przyczyn przemawiających za „odwróceniem” kolejności dokonanych czynności tj. sprzedaży przez Podatnika Akcji i następczego wniesienia czy darowizny uzyskanych ze sprzedaży środków finansowych do Fundacji rodzinnej. Fakt, że obydwa dopuszczalne sposoby postępowania różnić się mogą efektami podatkowymi nie uzasadnia kwalifikowania jednego z nich jako sztuczny. Wydaje się, że nawet wniesienie Akcji wydaje się bardziej naturalne. Wnoszenie środków pieniężnych odwlekałoby wyposażenie Fundacji rodzinnej w środki, gdyż trzeba by najpierw dokończyć proces sprzedaży Akcji, co było obarczone pewnym ryzykiem.

126. W świetle wskazanych wyżej wątpliwości rozważanych przez Radę PUO, w ocenianej sytuacji, należy mimo zgłaszanych wątpliwości natury interpretacyjnej, bazując na literalnej treści przepisu i możliwości porównywania wyłącznie korzyści podatkowej z innymi celami o wyłącznie ekonomicznym wymiarze można przyjąć, że jest zatem spełniona przesłanka sztuczności, której zaistnienie jest koniecznym warunkiem zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Zastrzec trzeba, że w składzie Rady PUO pojawiły się też poglądy wyrażające wątpliwości, co do spełnienia tej przesłanki, których większość Rady nie podzieliła z powyższych przyczyn.

127. Należy jednak podkreślić, że taka ocena nie dotyczy konkretnej indywidualnej sytuacji poddanej pod ocenę Rady PUO. Ma ona charakter uniwersalny i jest wynikiem luki regulacyjnej. Ponieważ Fundacja rodzinna nie ma z natury charakteru wyłącznie gospodarczego i cele jej utworzenia nie mają wymiaru wyłącznie ekonomicznego, a często w ogóle nie są motywowane ekonomicznie, dotyczy to wszystkich przypadków utworzenia fundacji rodzinnej i dokonywania zbycia aktywów do niej wniesionych. Ponieważ takie działanie z założenia będzie spełniać przesłankę sztuczności

okoliczność ta nie może przesądzać o stosowaniu klauzuli GAAR, w tym sensie że nie stanowi przeszkody w jej stosowaniu ale to co decyduje o sztuczności nie może być argumentem za spełnieniem innych przesłanek per se. Nie można bowiem dokonywać takiej wykładni przepisu klauzuli GAAR, aby doprowadzić do niemożności stosowania pewnych instytucji w sposób świadomy wykreowanych przez prawodawcę jako przyznających podatnikom możliwość korzystnego opodatkowania transferu majątku, jak fundacja rodzinna. W rozważanym wypadku nie są jednak spełnione inne przesłanki zastosowania klauzuli GAAR.