

## Uchwała nr 11/2026

### Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

z dnia 27 marca 2026 r.

w sprawie z wniosku Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: „**Szef KAS**”) z dnia (...) grudnia 2025 r. (data wpływu: (...) grudnia 2025 r.) o symbolu (...) (dalej: „**Wniosek**”), działającego na podstawie art. 119h § 1 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, co do zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej w odniesieniu do zespołu czynności, którego przebieg ustalono w postępowaniu podatkowym w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych za okres od 1 października 2021 roku do 29 listopada 2021 roku prowadzonego wobec **ABD S.A.**, NIP: (...) ul. (...), (...) (dalej: „**Strona**”, (...) **S.A.**”), 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, w odniesieniu do zespołu czynności, którego przebieg ustalono w toku postępowania podatkowego, jest zasadne**

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

Podjmując uchwałę Rada PUO uwzględniła następujące okoliczności:

#### I. Stan faktyczny i przebieg postępowania

1. W dniu (...) grudnia 2025 r. do Rady PUO wpłynął - na podstawie art. 119h § 1 i § 3 Ordynacji podatkowej - Wniosek Szefa KAS o wyrażenie opinii co do zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej w odniesieniu do zespołu czynności, którego przebieg ustalono w postępowaniu podatkowym w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych za okres od 1 października 2021 roku do 29 listopada 2021 roku prowadzonego wobec **ABD S.A.**

2. Pismem z dnia (...) maja 2025 r. Naczelnik (...) Urzędu Celno-Skarbowego w E. zwrócił się do Szefa KAS z wnioskiem o przejęcie kontroli celno-skarbowej, prowadzonej wobec **ABD S.A.**, w zakresie kontroli rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku dochodowego od osób prawnych za okres od 1 października 2020 roku do 30 listopada 2021 roku. W ocenie organu kontroli, zgromadzony materiał dowodowy wskazywał na możliwość wydania przez Szefa KAS decyzji z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej. Postanowieniami z dnia (...) lipca 2025 r. Szef KAS przejął ww. kontrolę celno-skarbową w części do dalszego prowadzenia oraz – w przejętym zakresie – zawiesił ją z urzędu. Jednocześnie Szef KAS postanowieniem z dnia (...) lipca 2025 r. (doręczonym (...) lipca 2025 r.) wszczął wobec Podatnika postępowanie podatkowe w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych za okres od 1 października 2021 roku do 29 listopada 2021 roku.

3. Z przedstawionych Radzie PUO akt wynika, iż **ABD S.A.** powstała z przekształcenia **ABD sp. z o.o.** (dalej: **Spółka, ABD sp. z o.o.** i została zarejestrowana w dniu (...) listopada 2021 r. w Sądzie Rejonowym F-C w GF.. (...) Wydział Gospodarczy Krajowego Rejestru Sądowego pod numerem KRS: (...). Kapitał akcyjny wynosił XXX.XXX zł i został objęty przez następujących akcjonariuszy: GH (XXX.XXX akcji o wartości XXX.XXX zł), oraz IH (XXX.XXX akcji o wartości XXX.XXX zł). W okresie objętym postępowaniem Prezesem Zarządu Strony jest Pan IH. Pan IH był również Prezesem Zarządu **ABD spółki z o.o.**, z przekształcenia której powstała spółka akcyjna, będąca Stroną.

4. **ABD sp. z o.o.**, poprzednik prawny Strony, została zawiązana na mocy umowy z dnia (...) sierpnia 2013 r. i wpisana do rejestru przedsiębiorców KRS pod numerem (...) (...) sierpnia 2013 r. W chwili rejestracji Spółka działała pod firmą KX sp. z o.o., jej siedziba mieściła się pod adresem: (...), kapitał zakładowy wynosił X.XXX zł i dzielił się na XXX udziałów po XX zł każdy, przy czym wszystkie udziały objął jeden wspólnik KU sp. z o.o., przedmiotem przeważającej działalności spółki była działalność firm centralnych (tzw. *head offices*) oraz holdingów, z wyłączeniem holdingów finansowych (PKD 70.10.Z). Dnia (...) października 2013 r. dokonano wpisu do KRS, zgodnie z którym zmieniono: nazwę Spółki (na: ABD sp. z o.o.), adres siedziby ((...)); oraz wspólników Spółki (którymi zostali Pani GH i Pan IH, małżeństwo, obejmując odpowiednio 51 i 49 udziałów).

5. W okresie objętym postępowaniem kontrolnym ABD sp. z o.o. nie prowadziła działalności operacyjnej, natomiast była wspólnikiem w dwóch podmiotach:

1) ABD sp. z o.o. sp. komandytowa, (KRS (...), NIP (...)), (...) kwietnia 2021 r. przekształcona w spółkę jawną - ABD sp. z o.o. sp. jawna (KRS (...), NIP (...)) (dalej: „**ABD sp. z o.o. Sp. Jawna**”).

Spółka ta prowadziła działalność operacyjną (produkcja). Swoje wyroby opatrywała znakami będącymi własnością MN ABD sp. z o.o. Sp. komandytowa/jawna. Do produkcji wykorzystywała też wzory przemysłowe i użytkowe oraz patenty należące do MN ABD sp. z o.o. sp. komandytowa/jawna.

2) MN ABD sp. z o.o. sp. komandytowa (KRS (...), NIP (...)), w (...) kwietnia 2021 r. przekształcona w spółkę jawną – MN ABD sp. z o.o. sp. jawna (KRS (...), NIP (...)) („**MN ABD sp. z o.o. Sp. Jawna**”).

Spółka ta posiadała znaki towarowe oraz inne wartości niematerialne i prawne w postaci wzorów przemysłowych i użytkowych oraz patentów, które w ramach umowy licencji udostępniała do wykorzystania spółce operacyjnej ABD sp. z o.o. Sp. komandytowa/jawna. Znakami tymi oznaczone były wyroby produkowane przez ten podmiot.

6. Ustalona przez organ podatkowy sekwencja zdarzeń i czynności prawnych dedykowanych zmianom struktury organizacyjnej grupy spółek ABD przedstawiała się następująco:

#### **A.) Przystąpienie ABD sp. z o.o. do ABD sp. z o.o. Sp. Jawna**

W dniu (...) października 2021 r. Pan IH działający jako:

- a) Prezes Zarządu reprezentujący ABD sp. z o.o.,
- b) Prezes Zarządu reprezentujący ABD sp. z o.o. działający jako samodzielny reprezentant MN ABD sp. z o.o. Sp. Jawna,
- c) Prezes Zarządu reprezentujący O. sp. z o.o. z siedzibą w C. (stosownie do danych KRS, wspólnikami tej spółki na dzień dokonania opisywanych działań byli Pani GH - 1304 udziały, oraz Pan IH - 1243 udziały), stawiał się u notariusza (Rep. (...)) i oświadczył, iż działając w imieniu i na rzecz O. sp. z o.o. **przystępuje** do spółki ABD sp. z o.o. Sp. Jawna w charakterze wspólnika, w związku z czym zobowiązał się do wniesienia wkładu pieniężnego w wysokości 1 zł. W wyniku powyższego, skład wspólników ABD sp. z o.o. Sp. Jawna prezentował się następująco:

Wspólnik	Wysokość wkładu	Udział	Udział

		w stratach	w zysku
MN ABD sp. z o.o. Sp. Jawna	XX.XXX.XXX, XX zł	zwolniona	99,90 %
po przystąpieniu O. sp. z o.o. C.		zwolniona	99,899 %
ABD sp. z o.o. (Strona)	X.XXX,XX zł	100 %	0,10 %
po przystąpieniu O. sp. z o. o. C.		99,999 %	0,10 %
ABD sp. z o.o. w C.	X,XX zł	0,001 %	0,001 %

Przystąpienie nowego wspólnika O. sp. z o.o. z siedzibą w C. spowodowało konieczność zmian w § 4 i § 6 umowy spółki, czego dokonano w uchwale nr 1 zaprotokołowanej tym samym aktem notarialnym Rep. (...) z dnia (...) października 2021 r. Jednocześnie, w pkt 3 uchwały nr 1 dokonano zmiany § 8 umowy spółki (dot. rozwiązania spółki) poprzez jego uchylenie i nadanie mu nowego brzmienia.

### B.) Wystąpienie MN ABD sp. z o.o. Sp. Jawna z ABD sp. z o.o. Sp. Jawna

W dniu (...) października 2021 r. Pan IH, działający jako:

- a) Prezes Zarządu reprezentujący ABD sp. z o.o. działającej jako samodzielny reprezentant ABD sp. z o.o. Sp. Jawna,
- b) Prezes Zarządu reprezentujący ABD sp. z o.o. działającej jako samodzielny reprezentant MN ABD sp. z o.o. Sp. Jawna,
- c) Prezes Zarządu reprezentujący O. sp. z o.o. z siedzibą w C.,

stawił się u notariusza (Rep. (...)) i oświadczył, iż działając w imieniu i na rzecz MN ABD sp. z o.o. Sp. Jawna **występuje** ze spółki ABD sp. z o.o. Sp. Jawna, na co wszyscy wspólnicy spółki reprezentowani przez Pana GH wyrazili zgodę oraz potwierdzili, iż wystąpienie to jest zgodne z umową spółki i skuteczne w dniu złożenia oświadczenia.

W wyniku wystąpienia MN ABD sp. z o.o. Sp. Jawna z podmiotu ABD sp. z o.o. Sp. Jawna, spółka ABD sp. z o.o. ze wspólnika posiadającego pierwotnie 0,10% udziału w zyskach ABD sp. z o.o. Sp. Jawna, stała się jego większościowym wspólnikiem, posiadającym 99,99% udziału w zyskach bez zmiany w zakresie wkładu wniesionego do spółki.

Wspólnik	Wysokość wkładu	Udział w stratach	Udział w zysku
ABD sp. z o.o. (Strona)	XXXX,XX zł	99,999 %	99,99 %
O. sp. z o.o. w C.	X,XX zł	0,001 %	0,001 %

W akcie notarialnym Rep. (...) z dnia (...) października 2021 r., stanowiącym oświadczenie o wystąpieniu MN ABD sp. z o.o. sp. jawna, stwierdzono również, iż zgodnie z § 8 ust. 8 pkt 2 umowy spółki ABD sp. z o.o. Sp. Jawna, MN ABD sp. z o.o. Sp. Jawna otrzyma zwrot wniesionych wkładów, zyski osiągnięte, a niewypłacone oraz dodatkowe wynagrodzenie ustalone w uchwale wspólników.

### C.) Przejęcie majątku rozwiązywanej spółki MN ABD sp. z o.o. Sp. Jawna

Na podstawie sprawozdania finansowego MN ABD sp. z o.o. Sp. Jawna za okres od (...) stycznia 2021 r. do (...) listopada 2021 r. (dzień rozwiązania) ustalono, iż sumy bilansowe aktywów i pasywów spółki wynoszą XX XXX XXX,XX zł. W rachunku zysków i strat za ten okres przychody netto ze sprzedaży wynoszą X XXX XXX,XX zł, zysk netto X XXX XXX,XX zł.

W wyniku wystąpienia, w dniu (...) października 2021 r. odbyło się posiedzenie wspólników ABD sp. z o.o. Sp. Jawnej (ABD sp. z o.o. oraz O. sp. z o.o.), w trakcie którego ustalono wartość wynagrodzenia

przysługującego MN ABD sp. z o. o. Sp. Jawna od ABD sp. z o.o. Sp. Jawna z tytułu wystąpienia MN ABD sp. z o.o. Sp. Jawna ze spółki ABD sp. z o.o. Sp. Jawna w wysokości XX.XXX.XXX,XX zł. Ustalono, że świadczenie pieniężne zostanie spełnione w terminie do dnia (...) grudnia 2022 r.

W dniu (...) listopada 2021 r. Pan IH działający jako:

- a) Prezes Zarządu reprezentujący ABD sp. z o.o., oraz
- b) Komplementariusz **PR z siedzibą w Luksemburgu,**

stawił się u notariusza (Rep. (...)) i na posiedzeniu wspólników MN ABD sp. z o.o. Sp. Jawna podjął, m. in. następujące uchwały:

- Uchwała Nr 2 w sprawie rozwiązania spółki. Pan IH oświadczył, iż wspólnicy MN ABD sp. z o.o. Sp. Jawna, działając na podstawie art. 58 pkt 2 KSH, a nadto na podstawie § 9 umowy spółki (zmienionej uchwałą Nr 1) **rozwiązują bez przeprowadzenia likwidacji** spółkę MN ABD sp. z o.o. Sp. Jawna. Uchwała weszła w życie z chwilą jej przyjęcia.
- Uchwała Nr 3 w sprawie innego sposobu zakończenia działalności Spółki. Pan IH oświadczył, iż wspólnicy MN ABD sp. z o.o. Sp. Jawna, uchwalili, iż w związku z Uchwałą nr 2 w sprawie rozwiązania spółki, jednomyślnie postanawiają, że zakończenie działalności spółki nastąpi bez jej likwidacji poprzez pełne rozdysonowanie jej majątku pomiędzy dotychczasowych wspólników w następujący sposób:
  - na rzecz ABD sp. z o.o. (Stronę) zostanie przeniesione przedsiębiorstwo pod firmą MN ABD sp. z o.o. Sp. Jawna,
  - na rzecz PR zostanie przeniesiona wierzytelność przysługująca spółce MN ABD sp. z o.o. Sp. Jawna względem spółki ABD sp. z o.o. Sp. Jawna powstała w związku z jej wystąpieniem ze spółki ABD sp. z o.o. Sp. Jawna w dniu (...) października 2021 r. udokumentowanym aktem notarialnym Rep. (...).

W punkcie 2 Uchwały Nr 3 postanowiono, iż wypłacone wspólnikom zaliczki na poczet przyszłego zysku spółki zostaną zarachowane na poczet udziału wspólników w majątku rozwiązywanej spółki.

Należy zauważyć, iż ABD sp. z o.o. jako wspólnik posiadający udział stanowiący 0,03% wkładu o wartości XX,XX zł, otrzymała składniki majątku o wartości ponad XX mln zł.

#### **D.) Połączenie ABD sp. z o.o. (spółka przejmująca) oraz ABD sp. z o.o. Sp. Jawna (spółka przejmowana)**

W dniu (...) sierpnia 2021 r. sporządzono plan połączenia następujących podmiotów: ABD sp. z o.o. (jako spółka przejmująca), oraz ABD sp. z o.o. Sp. Jawna (spółka przejmowana). W planie tym ustalono, iż połączenie zostanie przeprowadzone z podwyższeniem kapitału zakładowego spółki przejmującej z dotychczasowej kwoty X.XXX zł do kwoty X.XXX.XXX złotych, tj. o kwotę XXX.XXX zł, poprzez utworzenie XX.XXX nowych udziałów o wartości nominalnej XX zł każdy udział. Nadwyżka wartości majątku spółki przejmowanej ponad wartość nominalną udziałów objętych przez wspólników spółki przejmowanej, zostanie przekazana na kapitał zapasowy spółki przejmującej (art. 154 § 3 KSH w zw. z art. 497 § 1 KSH). Przyjęto, iż w dniu połączenia wspólnicy spółki przejmowanej staną się wspólnikami spółki przejmującej. Plan połączenia zakładał, iż wspólnikom spółki przejmowanej będzie przysługiwało, bez obowiązku objęcia i opłacenia, XX.XXX udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym spółki przejmującej, powstałych z dniem zarejestrowania podwyższenia kapitału zakładowego spółki przejmującej, na następujących zasadach:

- spółce ABD sp. z o.o. będzie przysługiwało XX.XXX udziałów w kapitale zakładowym spółki przejmującej, o łącznej wartości XXX.XXX zł;

- spółce O. sp. z o.o. będzie przysługiwał 1 udział o łącznej wartości XX zł.

Zaznaczono, że w związku z utworzeniem nowych udziałów w spółce przejmującej nie powstał obowiązek uiszczenia dopłat.

Załącznik Nr 3 do planu połączenia zawierał ustalenie wartości majątku spółki przejmowanej, który sporządzono na dzień (...) lipca 2021 r.:

- wartość aktywów XX.XXX.XXX,XX zł, w tym: aktywa trwałe X.XXX.XXX,XX zł oraz aktywa obrotowe XX.XXX.XXX,XX zł,

- wartość pasywów XX.XXX.XXX,XX zł, w tym wartość kapitału (funduszu) własnego XX.XXX.XXX,XX zł oraz wartość zobowiązań i rezerw na zobowiązania XX.XXX.XXX,XX zł.

W dniu XX października 2021 r. odbyło się Nadzwyczajne Zgromadzenie Wspólników ABD sp. z o.o. (Rep. (...)), w trakcie którego zdecydowano o połączeniu ABD sp. z o.o. Sp. Jawna (spółka przejmowana) z ABD sp. z o.o. (Strona – spółka przejmująca). W punkcie 11 uchwały Nr 1 potwierdzono, iż z dniem połączenia (co nastąpiło w dniu (...) listopada 2021 r.) spółka przejmująca wstąpi we wszystkie prawa i obowiązki spółki przejmowanej, w tym przejmie jej aktywa i pasywa, zgodnie z art. 494 § 1 KSH.

W skład przejmowanych pasywów ABD sp. z o.o. Sp. Jawna wchodziło między innymi jej zobowiązanie do wypłaty na rzecz MN ABD sp. z o.o. Sp. Jawna świadczenia pieniężnego w wysokości XX.XXX.XXX,XX zł, w terminie do dnia (...) grudnia 2022 r. Zatem, od dnia połączenia ((...) listopada 2021r.) ABD sp. z o.o. (Strona) posiadała zobowiązanie względem MN ABD sp. z o.o. Sp. Jawna w wysokości XX.XXX.XXX,XX zł, płatne w terminie do dnia (...) grudnia 2022 r.

Jak już przedstawiono wyżej, w dniu (...) listopada 2021 r. na posiedzeniu wspólników MN ABD sp. z o.o. Sp. Jawna Pan IH podjął decyzję o rozwiązaniu tej spółki. Na skutek likwidacji spółki poprzez pełne rozdysonowanie jej majątku pomiędzy dotychczasowych wspólników, na rzecz podmiotu PR SCsp została przeniesiona wierzytelność przysługująca spółce MN ABD sp. z o.o. Sp. Jawna względem spółki ABD sp. z o.o. Sp. Jawna powstała w związku z jej wystąpieniem ze spółki ABD sp. z o.o. Sp. Jawna w dniu (...) października 2021 r.

Należy podkreślić, iż w chwili podejmowania tej uchwały, w dniu (...) listopada 2021 r., spółka ABD sp. z o.o. Sp. Jawna **już faktycznie nie funkcjonowała**, gdyż w dniu (...) listopada 2021 r. została przejęta przez ABD sp. z o.o. W ten sposób ABD sp. z o.o. od dnia (...) listopada 2021 r. posiada zobowiązanie względem podmiotu PR SCsp do zapłaty XX.XXX.XXX,XX zł.

Podsumowując, zobowiązanie powstałe w dniu XX października 2021 r. spółki ABD sp. z o.o. Sp. Jawna względem MN ABD sp. z o.o. Sp. Jawna z tytułu jej wystąpienia, przerodziło się w zobowiązanie ABD sp. z o.o. (Strona) względem podmiotu PR SCsp.

#### **E.) Zamknięcie ksiąg rachunkowych Strony na dzień (...) listopada 2021 r.**

W dniu (...) listopada 2021 r. na Nadzwyczajnym Zgromadzeniu Wspólników ABD sp. z o.o. podjęto uchwałę Nr 3 w sprawie przekształcenia jej w spółkę akcyjną. W punkcie 6 uchwały stwierdzono cyt.: „*Księgi Spółki Przekształcanej zostaną zamknięte na dzień poprzedzający dzień rejestracji przekształcenia w rejestrze przedsiębiorców KRS.*” (Rep. (...)).

W dniu (...) listopada 2021 r. dokonano wpisu w KRS, zatem, zgodnie z ww. uchwałą, księgi ABD sp. z o.o. zostały zamknięte na dzień (...) listopada 2021 r. Powyższe spowodowało, że **rok obrotowy spółki ABD sp. z o.o. trwał od (...) października 2021 r. do (...) listopada 2021 r.**

## **F.) Rok podatkowy obejmujący jeden dzień – (...). listopada 2021 r. po przekształceniu ABD Sp. z o.o. w ABD S. A.**

W dniu (...) września 2021 r. Zarząd ABD sp. z o.o. sporządził Plan Przekształcenia jej w spółkę akcyjną. W dniu (...) listopada 2021 r. odbyło się Nadzwyczajnego Zgromadzenia Wspólników ABD sp. z o.o.:

- w uchwale Nr 2 zapisano, iż w trakcie Zgromadzenia, przewodniczący obradom Pan ST, działający jako pełnomocnik Prezesa Zarządu Spółki Pana IH, ustnie przedstawił istotne elementy treści planu przekształcenia;
- uchwałą Nr 3 postanowiono dokonać przekształcenia spółki ABD sp. z o.o. (spółka przekształcana) w spółkę akcyjną ABD S.A.;  
Ustalono, iż kapitał zakładowy będzie wynosił XXX.XXX zł i dzielił się na XXX.XXX akcji o wartości nominalnej X zł. Akcjonariuszami zostali dotychczasowi wspólnicy spółki przekształcanej: GH, która objęła XXX.XXX akcji o numerach X-Y do X-YYY o wartości nominalnej X zł każda akcja tj. o łącznej wartości nominalnej XXX.XXX zł, które pokryte zostały jej udziałem w majątku spółki przekształcanej, oraz IH, który objął XXX.XXX akcji imiennych o numerach X-YYY.YYY do X-YYY o wartości nominalnej 1 zł każda akcja, tj. o łącznej wartości nominalnej XXX.XXX zł, które pokryte zostały jego udziałem w majątku spółki przekształcanej.

Stwierdzono, iż akcjonariusze nie wnoszą dodatkowych wkładów do ABD S.A., a nadwyżka wartości majątku spółki przekształcanej przypadająca na akcjonariusza ponad wartość nominalną objętych przez niego akcji w zamian za udział w majątku spółki przekształcanej, zostanie przekazana na majątek zapasowy spółki przekształcanej.

Uchwalono, iż spółkę ABD S.A. będzie reprezentować Prezes Zarządu, Pan IH, a w skład rady nadzorczej wejdą: GH, UH, WH-Z.

W § 6 Uchwały Nr 3 stwierdzono, iż księgi spółki przekształcanej zostaną zamknięte na dzień poprzedzający dzień rejestracji przekształcenia w rejestrze przedsiębiorców KRS.

Załącznik do Uchwały Nr 3 stanowi statut spółki przekształcanej (ABD S.A.). W § 30 statutu zawarto ustalenia dotyczące roku obrotowego spółki. Postanowiono, cyt.:

*„1. Pierwszy rok obrotowy spółki trwa od (...) grudnia do (...) listopada.*

*2. Pierwszy rok obrotowy spółki będzie trwał od dnia przekształcenia do dnia (...) listopada 2021 r.*

*3. Drugi i kolejne lata obrotowe spółki będą latami kalendarzowymi trwającymi od (...) stycznia do (...) grudnia.*

*4. Drugi rok obrotowy spółki będzie w konsekwencji powyższego i w zgodzie z art. 3 pkt. 9 ustawy o rachunkowości trwał od (...) grudnia 2021 r. do (...) grudnia 2022 r.”*

W dniu (...) listopada 2021 r. w Sądzie Rejonowym B w B. , VII Wydział Gospodarczy Krajowego Rejestru Sądowego dokonano rejestracji ABD S.A.

Pismem z dnia (...) listopada 2021 r. pełnomocnik Spółki zwrócił się o rozpoznanie wniosku o rejestrację w jak najszybszym terminie. Na podstawie przedstawionej w treści wniosku o rejestrację argumentacji można było uznać, że przeprowadzona zmiana strukturalna niesie za sobą istotne ryzyko gospodarcze.

7. W ocenie Szefa KAS w analizowanej sprawie można zidentyfikować wszystkie przesłanki warunkujące zastosowanie art. 119a i nast. Ordynacji podatkowej, tj. regulacji obejmujących klauzulę w sprawie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania (dalej „**Klauzula**”, „**GAAR**”).

8. Choć, jak Szef KAS zaznaczył we Wniosku, oraz wyeksponował w przesłanym w dniu (...) lutego 2026 r. stanowisku, udzielając dodatkowych wyjaśnień w następstwie dyskusji, jaka miała miejsce na posiedzeniu Rady PUO w dniu (...) lutego 2026 r. z udziałem pełnomocników Strony i przedstawicieli organu, zaprezentowany zespół czynności w grupie spółek O. mógł prowadzić do dwóch korzyści podatkowych, to w świetle stanu faktycznego będącego przedmiotem postępowania podatkowego obejmującego okres od 1 października 2021 r. do 29 listopada 2021 r. za sztuczne, sprzeczne z przedmiotem lub celem przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz nakierowane jako jeden z głównych celów na osiągnięcie korzyści podatkowej było przejęcie spółki ABD sp. z o.o. Sp. Jawna. W efekcie umożliwiło to ABD sp. z o.o., jako spółce przejmującej, wyłączenie z jej przychodów podlegających opodatkowaniu wartości przychodów otrzymanych na utworzenie lub powiększenie kapitału zakładowego (art. 12 ust. 4 pkt 4 ustawy o CIT) oraz kwot i wartości stanowiących nadwyżkę ponad wartość nominalną udziałów (akcji), otrzymanych przy ich wydaniu i przekazanych na kapitał zapasowy (art. 12 ust. 4 pkt 11 Ustawy o CIT).

9. Skorzystanie przez Stronę z wyłączenia ze swoich przychodów, przewidzianego w art. 12 ust. 4 pkt 4 i pkt 11 ustawy o CIT, spowodowało obniżenie wysokości podatku należnego w okresie, w którym doszło do połączenia spółek, a więc w roku podatkowym trwającym od 1 października 2021 r. do 29 listopada 2021 r. co w świetle art. 3 pkt 18 Ordynacji podatkowej, stanowi korzyść podatkową w postaci obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, sprzeczną z przytoczonymi wyżej regulacjami ustawy o CIT. 9. Dodatkowo, w odpowiedzi na wezwanie Rady PUO z dnia (...) marca 2026 r. Szef KAS wyjaśnił, iż w jego ocenie dyspozycja art. 119a § 6 wskazuje, że w sytuacji, w której Podatnik korzysta z przepisu przewidującego zwolnienie lub wyłączenie z opodatkowania (uzyskuje korzyść podatkową), nie istnieją podstawy prawne do konstruowania czynności odpowiedniej, w rozumieniu powyższego przepisu. W związku z tym skutki podatkowe zastosowania GAAR określa się na podstawie stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby dany przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania.

10. Szef KAS podkreślił, że podstawowym zastrzeżeniem organów jest w omawianej sprawie sposób w jaki podatnik dokonał przejścia na inny model opodatkowania (tzw. „estoński CIT”) tj. przy wykorzystaniu połączenia spółek oraz wyłączeń przewidzianych w art. 12 ust. 4 pkt 4 i pkt 11 ustawy o CIT. Podjęte przez Spółkę działania, polegające na wykorzystaniu konstrukcji neutralności restrukturyzacyjnej były, w ocenie Szefa KAS, działaniami „sztucznymi”, instrumentalnymi i nie miały ma celu przeprowadzenia rzeczywistej reorganizacji działalności.

11. Ponieważ zgodnie z art. 119h § 1 Ordynacji podatkowej opinia Rady PUO wydawana jest co do zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej, a Rada PUO nie jest związana treścią i zakresem wniosku składanego przez Szefa KAS, Podatnik skorzystał z możliwości przedłożenia z własnej inicjatywy swojego stanowiska na piśmie (pisma pełnomocnika z dnia (...) stycznia 2026 r. oraz z dnia (...) lutego 2026 r.).

## **II. Uzasadnienie faktyczne i prawne**

### **II.1. Stosowanie regulacji klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania**

12. Zgodnie z 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). Przy czym czynność oznacza także zespół powiązanych ze sobą czynności, dokonanych przez te same bądź różne podmioty (art. 119f § 1 Ordynacji podatkowej).

13. Natomiast zgodnie art. 119a § 6 Ordynacji podatkowej, jeżeli korzyść podatkowa została osiągnięta w rezultacie dokonania ww. czynności w wyniku zastosowania przepisu ustawy podatkowej określającej warunki przyznawania zwolnienia podmiotowego lub przedmiotowego, wyłączenia z podstawy opodatkowania, w tym wyłączenia przychodów (dochodów) z opodatkowania, lub odliczenia od przychodu, dochodu lub podatku, to skutki podatkowe określa się na podstawie stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby dany przepis nie miał zastosowania.

14. Spełnienie przesłanek unikania opodatkowania wiąże się zatem z oceną czy:

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

Powyższe przesłanki należy rozpatrywać łącznie, gdyż tylko w takim przypadku możliwe jest zastosowanie art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej.

15. Szczegółowe kwestie związane z charakterem klauzuli GAAR, określeniem prawidłowego zakresu czynności lub zespołu czynności i ich znaczenie dla właściwego zastosowania art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej zostały omówione we wcześniejszych uchwałach Rady PUO (np. Uchwała nr 4/2025 z dnia 3 czerwca 2025 r.), nie ma zatem konieczności ponownego ich pełnego przytoczenia.

## II.2. Zidentyfikowanie zespołu czynności

16. Ordynacja podatkowa nie precyzuje bliżej pojęcia czynności. W szczególności, nie zawęża tego pojęcia tylko do czynności czy to prawnych, czy faktycznych. Przyjąć należy zatem, że termin ten obejmuje wszelką aktywność podatnika, zmierzającą do osiągnięcia celu wskazanego w Ordynacji podatkowej (tj. korzyści podatkowej). Ponieważ zgodnie z art. 119f Ordynacji podatkowej, czynność podatkowa to także zespół powiązanych ze sobą czynności, dokonanych przez te same bądź różne podmioty, niezbędne jest zbadanie „powiązania” poszczególnych czynności tak, aby można było uznać je za zespół. Ustawodawca nie przybliży kryterium powiązania, wskazując, że nie musi mieć ono charakteru podmiotowego tj. nie muszą wszystkie wykonane być przez tylko jeden podmiot. Jako element wiążący czynności w zespół przyjmowany może być ich nadrzędny i wspólny cel, jakim jest unikanie opodatkowania.

17. Z tego punktu widzenia zgodzić należy się z Szefem KAS, że **zespołem czynności** podlegającym ocenie w świetle art. 119a Ordynacji podatkowej są czynności dedykowane zmianom struktury organizacyjnej w ramach grupy spółek ABD, a obejmujące:

A. czynności przed okresem objętym postępowaniem podatkowym, ale mające znaczenie dla oceny sytuacji Podatnika

- 1) **przekształcenie w dniu (...) kwietnia 2021 r.** MN ABD sp. z o.o. sp. komandytowa w spółkę jawną pod firmą MN ABD sp. z o.o. sp. jawna;

- 2) **przekształcenie w dniu (...) kwietnia 2021 r.** ABD sp. z o.o. sp. komandytowa w spółkę jawną pod firmą **ABD sp. z o.o. Sp. Jawna**;

B. czynności w okresie objętym postępowaniem podatkowym, tj. 1 października 2021 r. do 29 listopada 2021 r.

- 3) **przystąpienie w dniu (...) października 2021 r.** nowego wspólnika O. sp. z o.o. do spółki ABD sp. z o.o. Sp. Jawna;
- 4) **wystąpienie w dniu (...) października 2021 r.** MN ABD sp. z o.o. Sp. Jawna ze spółki ABD sp. z o.o. Sp. Jawna;
- 5) dokonanie **w dniu (...) listopada 2021 r. połączenia** spółek poprzez przejęcie przez spółkę ABD sp. z o.o. (spółka przejmująca) spółki ABD sp. z o.o. Sp. Jawna (spółka przejmowana),
- 6) **rozwiązanie** spółki MN ABD sp. z o.o. Sp. Jawna. **w dniu (...) listopada 2021 r.**

C. czynności dokonane bezpośrednio po okresie objętym postępowaniem, mające znaczenie dla oceny sytuacji Podatnika

- 7) **przekształcenie w dniu (...) listopada 2021 r.** ABD sp. z o.o. w ABD SA.

18. Wymienione czynności charakteryzuje powiązanie przejawiające się w tym, że ich podjęcie oraz chronologia inspirowane były przede wszystkim osiągnięciem korzyści podatkowej w postaci skorzystania przez spółkę przejmującą ABD sp. z o.o., z wyłączenia z jej przychodów podlegających opodatkowaniu wartości przychodów otrzymanych na utworzenie lub powiększenie kapitału zakładowego (art. 12 ust. 4 pkt 4 ustawa o CIT) oraz kwot i wartości stanowiących nadwyżkę ponad wartość nominalną udziałów (akcji), otrzymanych przy ich wydaniu i przekazanych na kapitał zapasowy (art. 12 ust. 4 pkt 11 ustawa o CIT). Skorzystanie przez Podatnika z tych wyłączeń spowodowało obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego w okresie, w którym doszło do połączenia spółek, a więc w roku podatkowym trwającym od 1 października 2021 r. do 29 listopada 2021 r. co w świetle art. 3 pkt 18 Ordynacji podatkowej, stanowi korzyść podatkową w postaci obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego.

19. Wskazane jako czynność nr 3) w ustępie 17 przystąpienie, a następnie jako czynność nr 4) wystąpienie były niezbędnymi krokami mającymi na celu zapewnienie neutralności podatkowej poprzez połączenie (art. 12 ust. 4 pkt 4 i pkt 11 ustawy o CIT), oraz wynikały z potrzeby utworzenia prostej struktury udziałowców obejmującej jedynie osoby fizyczne, w nawiązaniu do wymogów ryczału od dochodów spółek określonych w art. 28j ust. 4 ustawy o CIT.

### **II.3. Warunek osiągnięcia korzyści podatkowej**

20. Jedną z przesłanek warunkujących możliwość zastosowania wobec podatnika mechanizmu klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jest osiągnięcie korzyści podatkowej. Jej pierwszoplanowe znaczenie dla całego procesu oceny możliwości zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej wynika z faktu, że uzyskanie korzyści głównych lub jednym z głównych zamiarów podatnika (warunek celu), jak i uzyskaniem faktycznie efektem (warunek skutku). Na tym ustawodawca nie poprzestał. Korzyść podatkowa jest bowiem – zgodnie z wolą ustawodawcy – także punktem odniesienia oceny przedmiotu i celu przepisu ustawy podatkowej (warunek korzyści).

21. Korzyść podatkowa definiowana jest – od 1 dnia stycznia 2019 r. - na potrzeby stosowania klauzuli w treści art. 3 pkt 18 Ordynacji podatkowej jako:

- 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.

To bardzo szerokie ujęcie korzyści podatkowej wymaga odniesienia kontekstowego, także m.in. do istoty danego zobowiązania podatkowego (podatku).

22. W rozpatrywanej sprawie bezpośrednią korzyścią podatkową, wynikającą z połączenia w dniu (...) listopada 2021 r. ABD sp. z o.o. z ABD sp. z o.o. Sp. Jawna, było obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego za rok podatkowy od 1 października 2021 r. do 29 listopada 2021 r. Jak wynika z prowadzonej ewidencji księgowej tytułu połączenia spółek w ciężar kont 801 (kapitał/fundusz podstawowy) i 802 (kapitał/fundusz zapasowy) ujęto przychód w łącznej wysokości (XXX.XXX.XXX,XX zł), w tym z tytułu podwyższenia kapitału zakładowego (XX zł) oraz z tytułu wartości firmy i aktualizacji wyceny majątku (XXX.XXX.XXX,XX zł). Korzyść podatkowa powstała w wyniku tej inkorporacji wynika z możliwości przeprowadzenia jej w sposób gwarantujący neutralność podatkową wynikającą z zastosowania art. 12 ust. 4 pkt. 4 i 11 ustawy o CIT. ABD sp. z o.o. jako spółka przejmująca skorzystała tym samym z możliwości wyłączenia z jej przychodów podlegających opodatkowaniu wartości przychodów otrzymanych na utworzenie lub powiększenie kapitału zakładowego (art. 12 ust. 4 pkt 4 Ordynacji podatkowej) oraz kwot i wartości stanowiących nadwyżkę ponad wartość nominalną udziałów (akcji) otrzymanych przy ich wydaniu i przekazanych na kapitał zapasowy (art. 12 ust. 4 pkt 11 Ordynacji podatkowej). Efektem tych czynności było obniżenie wysokości podatku należnego w okresie, w którym doszło do połączenia spółek, czyli we wspomnianym wyżej roku podatkowym, gdyż na gruncie przepisów ustawy o CIT połączenie spółki kapitałowej ze spółką osobową nie skutkuje powstaniem przychodu podlegającego opodatkowaniu po stronie przejmującej spółki kapitałowej.

#### **II.4. Warunek sprzeczności**

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

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

25. Przy ocenie, czy spełnione jest kryterium sprzeczności nie można poprzestać wyłącznie na analizie konstrukcji prawnej podatku i bez zbadania okoliczności zastosowania przepisów materialnego prawa podatkowego przyjąć, że wygenerowana w ten sposób korzyść podatkowa stanowi w każdym

okolicznościach dopuszczalny element redukcji opodatkowania, bądź też, niezależnie od wszelkich innych okoliczności, stanowi za każdym razem przejaw unikania opodatkowania.

26. Jak wskazano powyżej w rozpatrywanej sprawie korzyść podatkowa powstała w wyniku połączenia spółek ABD sp. z o.o. oraz ABD sp. z o.o. Sp. Jawna, co umożliwiło zastosowanie przez przejmującą spółkę ABD sp. z o.o. włączeń przewidzianych w przepisach art. 12 ust. 4 pkt. 4 i 11 ustawy o CIT. Należy zatem zbadać, czy było to zgodne z przedmiotem i celem ustawy.

27. Zgodnie z art. 12 ust. 1 ustawy o CIT przychodem jest każda wartość wchodząca do majątku podatnika, powiększająca jego aktywa, mająca definitywny charakter, którą może on rozporządzać jak własną. Ustawodawca przewidział jednak zamknięty katalog przypadków, w których pomimo wystąpienia u podatnika przysporzenia majątkowego o charakterze definitywnym, nie stanowi ono przychodu podatkowego.

28. Systematyka art. 12 ustawy o CIT wskazuje, że reguła ogólna dotycząca powstania przychodu z art. 12 ust. 1 ustawy o CIT doznaje wyjątku w enumeratywnym katalogu zapisanym w art. 12 ust. 4 tej ustawy. I tak, zgodnie z art. 12 ust. 4 pkt 4 ustawy o CIT, do przychodów nie zalicza się przychodów otrzymanych na utworzenie lub powiększenie kapitału zakładowego, funduszu udziałowego albo funduszu założycielskiego, albo funduszu statutowego w banku państwowym, albo funduszu organizacyjnego ubezpieczyciela. Natomiast stosownie do art. 12 ust. 4 pkt 11 ustawy o CIT, do przychodów nie zalicza się dopłat wnoszonych do spółki, jeżeli ich wniesienie następuje w trybie i na zasadach określonych w odrębnych przepisach, kwot i wartości stanowiących nadwyżkę ponad wartość nominalną udziałów (akcji), otrzymanych przy ich wydaniu i przekazanych na kapitał zapasowy, oraz w spółdzielniach i ich związkach – wartości wpisowego, przeznaczonych na fundusz zasobowy.

29. Proces łączenia spółki kapitałowej ze spółką osobową jest zbliżony do objęcia udziałów przez wspólników spółki osobowej w zamian za wkład niepieniężny wniesiony do spółki kapitałowej. Z gospodarczego punktu widzenia są to zdarzenia tożsame, bowiem ich celem jest wydanie wspólnikowi udziałów (akcji) w zamian za wniesiony przez niego majątek do spółki kapitałowej. W przypadku spółki osobowej, która jest transparentna dla celów podatku dochodowego od osób prawnych, z punktu widzenia prawa podatkowego podatnikami są wspólnicy tej spółki. Uznaje się zatem, że każdy ze wspólników wnosi do spółki kapitałowej majątek odrębnie, w proporcji ustalonej zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy o CIT, w zamian za objęte udziały w podwyższonym kapitale zakładowym spółki kapitałowej.

30. W art. 12 ust. 4 pkt 4 ustawy o CIT ustawodawca stanowi o „wartościach otrzymanych na utworzenie lub powiększenie kapitału zakładowego”, zaś w art. 12 ust. 4 pkt 11 tej ustawy o „kwotach i wartościach stanowiących nadwyżkę ponad wartość nominalną udziałów (akcji), otrzymanych przy ich wydaniu i przekazanych na kapitał zapasowy”.

31. Przepisy te mają zastosowanie nie tylko w przypadku aportu. Do powiększenia kapitału zakładowego w rozumieniu art. 12 ust. 4 pkt 4 ustawy o CIT, a także do przekazania nadwyżki ponad wartość nominalną udziałów (akcji) w rozumieniu art. 12 ust. 4 pkt 11 tej ustawy, może dojść także w wyniku połączenia spółek i przejęcia przez spółkę kapitałową majątku spółki osobowej.

32. Niczym nieuzasadnione byłoby różne traktowanie przez ustawodawcę podwyższenia kapitału w spółce kapitałowej w drodze aportu oraz w drodze połączenia ze spółką osobową i przejęcia jej majątku, co potwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 17 stycznia 2023 r. sygn. akt 1343/20. W orzeczeniu tym sąd wskazał, że połączenie spółki kapitałowej ze spółką osobową poprzez jej przejęcie musi być rozpatrywane w kategoriach objęcia udziałów przez wspólników spółki osobowej w zamian za wkład niepieniężny wniesiony do spółki kapitałowej. Zdaniem NSA, wobec tego w tym zakresie będą miały zastosowanie przepisy art. 12 ust. 4 pkt 4 i pkt 11 ustawy o CIT. Pierwszy z nich

przewiduje, że do przychodów nie zalicza się przychodów otrzymanych na utworzenie lub powiększenie kapitału zakładowego. Wszelkie zatem przychody otrzymane na powiększenie kapitału zakładowego nie podlegają opodatkowaniu. Natomiast kwestię przychodów przekraczających kapitał zakładowy i przekazywanych na kapitał zapasowy reguluje przepis art. 12 ust. 4 pkt 11 ustawy o CIT, który wyłącza z pojęcia przychodów w rozumieniu art. 12 ust. 1 ustawy o CIT wszelkie kwoty i wartości stanowiące nadwyżkę ponad wartość nominalną udziałów (akcji), otrzymanych przy ich wydaniu i przekazanych na kapitał zapasowy.

33. Takie podejście potwierdza również WSA w Bydgoszczy, odwołując się do przepisów ustawy o rachunkowości. I tak np. w uzasadnieniu wyroku z 4 grudnia 2018 r. sygn. akt I SA/Bd 722/18, wskazuje, że cyt.: „Składniki otrzymane na powiększenie kapitałów własnych nie są przychodem spółki, stanowią bowiem część jej pasywów. Ewidencja operacji związanych z rejestracją kapitału założycielskiego w spółce, należnymi wpłatami na poczet kapitału oraz jego pokryciem w formie pieniężnej lub rzeczowej odbywa się na kontach bilansowych i nie ma wpływu na wynik finansowy podmiotu”.

34. Neutralność podatkowa działań restrukturyzacyjnych (w tym łączenia spółek) w polskich przepisach wynika m.in. z implementacji dyrektywy Rady 2009/133/WE z 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (Dz. U. UE. L. z 2009 r. Nr 310, str. 34 ze zm. – dalej: „Dyrektywa”), której zasadniczym celem jest zagwarantowanie neutralności podatkowej dla spółek biorących udział w połączeniu, uznając za cel nadrzędny dokonanie efektywnej wewnątrzgrupowej reorganizacji.

35. Musi to być jednak rzeczywista restrukturyzacja, za którą stoi cel gospodarczy, a nie pozorna struktura motywowana wyłącznie względami podatkowymi. Dyrektywa, w zamierzeniach jej twórców, miała ułatwiać dokonywanie restrukturyzacji w sensie operacji ekonomicznych, w odniesieniu do których konsekwencje podatkowe stanowią drugi plan. Tworzenie struktur motywowanych wyłącznie lub w głównej mierze korzyściami podatkowymi, bez ekonomicznego tła jest nadużyciem głównych zasad dyrektywy.

36. Za takim rozumieniem celu przepisów gwarantujących neutralność podatkową restrukturyzacji świadczy również fakt, że w ślad za Dyrektywą, przepis art. 12 ust. 13 ustawy o CIT wprowadza tzw. małą klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania (dalej: „SAAR”), zgodnie z którą, przepisów ust. 4 pkt 3e-3h, 12 i pkt. 25 lit. b oraz ust. 4d nie stosuje się w przypadkach, gdy głównym lub jednym z głównych celów połączenia spółek, wymiany udziałów lub wniesienia wkładu niepieniężnego jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania. Jednocześnie przepis ust. 14 art. 12 ustawy o CIT wprowadza domniemanie istnienia unikania lub uchylania się od opodatkowania, jeżeli połączenie spółek, podział spółek, wymiana udziałów lub wniesienie wkładu niepieniężnego nie zostały przeprowadzone z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. Dla oceny celów implementowanych do ustawy o CIT przepisów bez znaczenia pozostaje fakt, że klauzula SAAR nie będzie miała zastosowania w rozpatrywanym przypadku.

37. Reasumując, połączenie spółki kapitałowej ze spółką osobową nie skutkuje powstaniem przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych po stronie spółki kapitałowej jako spółki przejmującej. Skutki podatkowe tego zdarzenia, reguluje art. 12 ust. 4 pkt 4 i pkt 11 ustawy o CIT, określający katalog przychodów podlegających zwolnieniu od opodatkowania tym podatkiem. Zwolnienie to wynika z transpozycji do polskiego ustawodawstwa podatkowego ww.

dyrektywy. Natomiast dokonanie takiego połączenia przy braku wiarygodnych motywów ekonomicznych stanowi nadużycie celu ww. dyrektywy (i stosownych przepisów polskiej ustawy o CIT), sprzeczne z jej przedmiotem i celem. W takiej sytuacji za nieuprawnione należy uznać z wykreowanego w ten sposób zwolnienia z opodatkowania.

38. Zdaniem Rady PUO uzasadniona jest teza, iż główną przyczyną wybrania ABD sp. z o.o. jako spółki przejmującej było skorzystanie z neutralnego podatkowo przysporzenia z przejęcia aktywów spółki przejmowanej. Jak wykazano w dalszej części opinii dotyczącej identyfikacji przesłanki sztuczności działania podjęte w ramach grupy kapitałowej nie zmieniały realnie funkcji, ryzyk ani aktywów podmiotów uczestniczących w transakcji, co potwierdziła też pewna pozorność zapisów księgowych omawianego połączenia. Należy podkreślić, że przejęcie spółki jawnej w zidentyfikowany sposób, pozwoliło na uniknięcie opodatkowania oraz skorzystanie z ryczałtowanego opodatkowania w sposób sprzeczny z przepisami normującymi neutralne podatkowo połączenie ze spółką osobową, dlatego też należy uznać je za sprzeczne z intencją wprowadzenia art. 12 ust. 4 pkt 4 i pkt 11 ustawy o CIT. Nie znalazł akceptacji większości członków Rady pogląd, iż należy rozważyć w niniejszej sprawie możliwość zastosowania art. 12 ust. 13 ustawy o CIT. Pogląd ten opierał się na stanowisku wyrażonym we wniosku Szefa KAS, iż podatnik obszedł powyższą regulację (SAAR). Wyrażono w kontekście tego pogląd, że skoro mechanizm stosowania GAAR polega na przywróceniu stanu, który zaistniałby, gdyby nie podjęto działań abuzywnych, to możliwe, że należałoby rozważyć „powrót” do stanu faktycznego, w którym mogłaby mieć zastosowanie powyższa klauzula antyabuzywna (SAAR). Dopiero na podstawie tejże klauzuli można by pozbawić podatnika korzyści w postaci neutralności podjętych przez niego działań. Problem więc dotyczyłby raczej kwestii podstawy prawnej działania organu podatkowego, a nie finalnego efektu tego działania. W obu bowiem wypadkach w niniejszej sprawie byłby on prawdopodobnie identyczny.

## **II.5. Warunek celu**

39. Jedną z obligatoryjnych przesłanek warunkujących możliwość wydania decyzji w przedmiocie unikania opodatkowania jest dokonanie czynności, której głównym lub jednym z głównych celów jest osiągnięcie korzyści podatkowej. Rozwinięcie omawianej kwestii znajduje się w art. 119d Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym przy ocenie celów bierze się pod uwagę cele ekonomiczne czynności wskazane przez stronę.

40. Analiza zespołu czynności wskazuje, że jednym z głównych, o ile nie podstawowym ich celem, było uzyskanie korzyści podatkowej. Wskazywane przez przedstawicieli Strony w toku postępowania podatkowego przyczyny podejmowanych działań takie, jak uporządkowanie i uproszczenie struktury organizacyjnej w celu sprzedaży lub sukcesji, zmniejszenie liczby podmiotów w grupie, ograniczenie ryzyka prawnego i odpowiedzialności wspólników, zapewnienie elastyczności operacyjnej, zabezpieczenie wartości wypracowanego biznesu i zapewnienie jego dalszego funkcjonowania w sposób stabilny, niezależnie od zmian personalnych w grupie, w ocenie Rady PUO nie mają charakteru dominującego czy wręcz nie zostały w wystarczającym stopniu uzasadnione. Spełnienie zatem przesłanki podjęcia przez stronę czynności przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, w realiach niniejsze sprawy wydaje się nie wzbudzać kontrowersji.

41. Należy dodać, że działania restrukturyzacyjne, które miały miejsce w grupie spółek powiązanych O., zapoczątkowane formalnie zostały w pierwszych dniach sierpnia 2021 r., a za ich zakończenie można uznać dzień (...) grudnia 2021 r., kiedy to połączone spółki rozpoczęły działalność w formie spółki akcyjnej, tudzież podmiot ten zaczął korzystać z opodatkowania podatkiem dochodowym w formie zryczałtowanej. Przedstawione akta sprawy, w tym wyjaśnienia i informacje z przesłuchań w toku postępowania, nie potwierdzają jednak, aby podjęte działania restrukturyzacyjne, w

tym połączenie spółek oraz przekształcenie w spółkę akcyjną, były niezbędne ze względu na planowaną sprzedaż, sukcesję lub ewentualne wejście na giełdę. Spółka przedstawiła argumenty, które można sprowadzić do stwierdzenia, iż upływ czasu wymusza nieuchronne zmiany, jednak mimo, iż od grudnia 2021 r. upłynęło ponad cztery lata, istotne zmiany faktycznie nie nastąpiły. Podnoszona sukcesja majątku również nie miała wpływu na zespół czynności skutkujący osiągnięciem korzyści podatkowej. W związku z tym, wymienione w dokumentacji sprawy twierdzenia nie sposób uznać za wystarczająco przekonujące uzasadnienie ekonomiczne dokonanych czynności, a co za tym idzie dominującym jawi się przekonanie, że głównym celem ich dokonania było osiągnięcie korzyści podatkowej.

42. Należy zauważyć, iż sekwencja czynności podejmowanych przez spółki tworzące grupę O. każdorazowo zorientowana była na osiągnięcie przede wszystkim, jeśli nie wyłącznie, celów podatkowych. Przekształcenie grupy spółek O. miało na celu między innymi przygotowanie struktury do korzystania z ryczału od dochodów spółek (tzw. „estoński CIT”). Zespół przeprowadzonych czynności i sposób, w jaki zostały one przeprowadzone, wskazują, że przyświecał im cel podatkowy. Przede wszystkim uzyskanie korzyści podatkowej przez ABD sp. z o.o. w wyniku zastosowania wyłączenia z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych przewidzianego przepisami art. 12 ust. 4 pkt 4 i 11 ustawy o CIT. Przy czym wydaje się, że istotnym elementem przeprowadzenia operacji połączenia spółki ABD sp. z o.o. z ABD sp. z o.o. Sp. Jawna było skorzystanie z tego wyłączenia w taki sposób, aby również nie podlegało ono ocenie pod kątem przepisów szczególnej klauzuli przeciwdziałania unikaniu opodatkowania (tzw. klauzula SAAR) wynikającej z art. 12 ust. 13 i 14 ustawy o CIT. Dlatego przed połączeniem przekształcono spółkę komandytową (ABD sp. z o.o. sp. k.), która w 2021 r. byłaby już podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, w spółkę jawną (ABD sp. z o.o. Sp. Jawna).

43. Rada PUO podziela stanowisko Szefa KAS, że w przedmiotowym stanie faktycznym wybrany sposób działania umożliwił obejście ograniczeń wynikających z klauzuli SAAR, gdyż regulujące ją przepisy dotyczą wyłącznie transakcji wskazanych w art. 12 ust. 4 pkt. 3e-3h, pkt 12 i pkt 25 lit. b oraz biorąc pod uwagę ust. 4d ustawy o CIT i nie obejmują swym zakresem tych przewidzianych w art. 12 ust. 4 pkt. 4 oraz pkt 11 ustawy o CIT. Ocena zespołu czynności jest natomiast możliwa i uprawniona w trybie klauzuli ogólnej, o której mowa w art. 119a Ordynacji podatkowej (GAAR).

## **II.6. Warunek sztuczności**

44. Zgodnie z treścią art. 119c § 1 Ordynacji podatkowej 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 przyczyn, o których mowa w zdaniu pierwszym, nie zalicza się celu osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. Jednocześnie §2 tego artykułu zawiera przykłady sztucznego działania. Przesłanka sztuczności wzbudza określone kontrowersje co do jej znaczenia i zakresu. Możliwe jest bowiem ujęcie działania sztucznego jako działania, które nie zostałyby zastosowane, gdyby nie towarzysząca podmiotowi chęć osiągnięcia korzyści podatkowej jak również odwołanie się do wzorca „podmiotu działającego rozsądnie”, które dodatkowo mieć może charakter szeroki (*sensu largo*) lub wąski. Rozważania na temat treści poszczególnych koncepcji sztuczności zamieszczone zostały w opinii Rady PUO nr 3/2025 r.

45. Wskazać należy, że niezależnie od możliwych wariantów interpretacyjnych i odmiennego spojrzenia na treść tej przesłanki, w realiach niniejszej sprawy jej spełnienie wydaje się być oczywiste. Dążenie do uzyskania korzyści podatkowej determinowało działania Spółki, stanowiące w istocie egzemplifikację intencji beneficjentów rzeczywistych, to jest Państwa I i GH. Dokonując zmian w ramach grupy spółek O., przede wszystkim miał na względzie perspektywę skorzystania w możliwie

krótkim czasie z możliwości przejścia na tzw. estoński CIT, jaką przewidywały przepisy przejściowe ustawy z dnia 30 listopada 2020 r. Należy zauważyć przy tym, że kwestia estońskiego CIT nie jest bezpośrednio przedmiotem Wniosku, a jedynie tłem, wyjaśnia faktyczne motywacje sekwencji czynności podejmowanych przez Spółkę, a właściwie decyzji i działań reprezentującego Spółkę Prezesa Zarządu. Wszystkie czynności zidentyfikowane w zespole czynności w finalnej intencji prowadziły do spełnienia przesłanki zawartej w art. 28k ust. 1 pkt. 5) i ust. 2 ustawy o CIT w zakresie dwóch lat podatkowych, po uprzednim połączeniu ABD sp. z o.o. (Strona, która wcześniej nie prowadziła działalności operacyjnej) ze spółką jawną (ABD sp. z o.o. Sp. Jawna, w której wcześniej koncentrowała się cała działalność operacyjna grupy), do którego doszło w dniu (...) listopada 2021 r. i rok podatkowy obejmujący to zdarzenie zakończył się (...) listopada 2021 r. Zgodnie z art. 9 ustawy z dnia 30 listopada 2020 r. wprowadzającej rozwiązania tzw. estońskiego CIT, podatnicy, o których mowa w art. 28k ust. 1 pkt. 5) lub 6) zmienianej ustawy o CIT, oraz podmioty, o których mowa w art. 28k ust. 2, mogły wybrać opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, jeżeli złożą zawiadomienie do organu podatkowego w 2021 r. Stronie, a właściwie właścicielom grupy, zależało na maksymalnie szybkim procedowaniu zmian.

46. Zauważenia wymaga, że połączenie podmiotów było poprzedzone szeregiem innych czynności. Spółka, jako podmiot nieprowadzący działalności operacyjnej, którego suma bilansowa za rok podatkowy kończący się 30 września 2021 r. wyniosła X tys. złotych, przejęła majątek o wartości XXX milionów złotych. Argumentem wskazującym na sztuczność inkorporacji jest jej zaksięgowanie. Wbrew przepisom ustawy o rachunkowości, zostały zamknięte księgi rachunkowe spółki przejmującej – ABD sp. z o.o., zamiast odwrotnie. Wszystkie zapisy w nich dokonane od początku roku podatkowego (tj. od 1.10.2021 r.) przeniesione zostały do ksiąg spółki przejętej, – ABD sp. z o.o. Sp. Jawna. Natomiast księgi spółki przejętej – ABD sp. z o.o. Sp. Jawna, mimo takiego obowiązku, nie zostały zamknięte. Po dniu połączenia dokonywano w nich zapisów, które były w rzeczywistości kontynuacją ksiąg spółki przejętej, co de facto świadczy o nieuzasadnionym dzieleniu operacji oraz angażowaniu podmiotu pośredniczącego, którym w tym przypadku jest Strona (art. 119c § 2 pkt 1 i 2 Ordynacji podatkowej).

47. Ważną kwestią jest także fakt, że w sprawie został wykreowany taki stan faktyczny, że doszło do sytuacji, w której osiągnięta korzyść podatkowa nie ma odzwierciedlenia w poniesionym przez podmiot ryzyku gospodarczym lub jego przepływach pieniężnych

48. Wybór Spółki przejmującej, która dotychczas w grupie kapitałowej była podmiotem, który nie prowadził rzeczywistej działalności gospodarczej oraz nie pełnił istotnej funkcji ekonomicznej przed dokonaniem połączeniem, może również wskazywać na sztuczność podejmowanych działań.

49. Także kolejność podejmowanych przez Spółkę i podmioty z nią powiązane działań, a w szczególności niewielkie odstępstwa między poszczególnymi czynnościami, wskazują, że całość miała z góry obrany cel, nakierowany na osiągnięcie korzyści podatkowej. Potwierdza to więc, że wszelkich uzgodnień dokonano w sposób sztuczny i zmierzający do osiągnięcia korzyści podatkowej.

50. Podjęte przez Spółkę w okresie od dnia 1 października 2021 r. do dnia 29 listopada 2021 r. działania, w szczególności w zakresie połączenia poprzez przejęcie przez spółkę ABD sp. z o.o. Spółki Jawnej, nie realizowały przyjętego wcześniej planu, nie zabezpieczono ryzyka poprzez uzyskanie niezależnej opinii biegłego rewidenta, która pozwoliłaby na profesjonalną weryfikację ekonomicznych przesłanek uzasadniających sposób połączenie, ponadto na żadnym etapie zespołu czynności nie wystąpiono też do organu podatkowego o opinię zabezpieczającą.

51. Jednocześnie Rada PUO podziela opinię Szefa KAS w zakresie zastosowania art. 119a § 6 Ordynacji podatkowej, co w konsekwencji powoduje, iż w rozpatrywanej sprawie skutki podatkowe

określa się na podstawie stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby dany przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania. W rozpatrywanej sprawie korzyść podatkowa powstała w wyniku zastosowania przepisu ustawy podatkowej określającego warunki wyłączenia z podstawy opodatkowania, w tym przypadku wyłączenia z przychodów (dochodów), o których mowa w art. 12 ust. 4 pkt. 4 i 11 ustawy o CIT. Oznacza to, że skutków podatkowych nie wywodzi się z czynności odpowiedniej, więc jej analiza jest nie tylko nieuzasadniona, ale wręcz niedopuszczalna.

### **III. Konkluzja końcowa**

52. Reasumując, w oparciu o przedstawiony Radzie PUO stan faktyczny na dzień wydawania opinii, wynikający zarówno z akt postępowania, jak i wyjaśnień przedstawionych przez pełnomocnika Podatnika i przedstawicieli Szefa KAS na spotkaniu z Radą PUO, jak i przesyłanych w odrębnych pismach, uznaje ona, że zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej, w odniesieniu do zespołu czynności, którego przebieg ustalono w toku postępowania podatkowego, w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych za okres za okres od 1 października 2021 roku do 29 listopada 2021 roku, prowadzonego wobec Strony jest zasadne.