

# CENY TRANSFEROWE A OPTYMALIZACJE PODATKOWE

Natalia Stoch-Mika

Radca prawny, doradca podatkowy

20.07.2023

# Najczęstsze optymalizacje

Czynności restrukturyzacji podejmowane przez wspólników w celu zoptymalizowania podatków w firmie:

- 1) Zmiany organizacyjne/udziałowe, w tym:
  - 1) Wnoszenie aportów,
  - 2) Przekształcenia,
  - 3) Podziały spółek;
- 2) Przenoszenie istotnych aktywów, funkcji, ryzyka pomiędzy podmiotami powiązanymi,
- 3) Transakcje pomiędzy wspólnikiem a spółką,
- 4) Przenoszenie działalności, lub kapitału do innych jurysdykcji podatkowych.

# Zmiany organizacyjne

Zmiany organizacyjne podmiotów powiązanych mogą polegać na:

- 1) Przekształceniu JDG w spółkę z o.o. w celu zoptymalizowania podatku dochodowego i składek ZUS,
- 2) Przekształcenia spółek komandytowych w. spółki z o.o.,
- 3) Utworzenie spółki kapitałowej/osobowej (komandytowej, komandytowo-akcyjnej) i wniesienie aportu w postaci przedsiębiorstwa JDG w celu zoptymalizowania podatku dochodowego i ZUS,
- 4) Podział spółek przez wydzielenie majątku spółki do innej spółki lub podział przez przejęcie majątku spółki przez inną spółkę lub przez spółkę nowoutworzoną.

# Cel optymalizacji

Optymalizacje w małych podmiotach dokonywane są przede wszystkim w celu zmniejszenia opodatkowania, tj. podatku dochodowego od osób fizycznych oraz zoptymalizowania składek ZUS.

- 1) W spółce z o.o. wspólnicy nie płacą składek ZUS,
- 2) Podatek dochodowy płacony przez spółkę będącą małym podatnikiem wynosi 9% (nie dotyczy spółek przekształconych i do których wniesiono aportem majątek przekraczający 10 tys. euro),
- 3) Spółka może skorzystać z opodatkowania ryczałtem od przychodów spółek (tzw. estońskim CIT),
- 4) Przy ustaleniu współpracy wspólnik-spółka wspólnicy wyciągają pieniądze ze spółki w korzystny podatkowo sposób.

# Dokonując różnego rodzaju optymalizacji należy pamiętać o cenach transferowych!

- 1) Tworzenie spółki osobowej, tak samo jak realizacja wspólnego przedsięwzięcia w ramach różnego rodzaju konsorcjów podlega regulacji dotyczących cen transferowych a zatem podział w zysku musi odbywać się na zasadach rynkowych,
- 2) Wnoszenie aportem składników majątku, tak samo jak dokonywanie podziału przez wydzielenie powinno odbywać się na zasadach rynkowych,
- 3) Przeniesienie istotnych aktywów, w tym umów z kontrahentami, aktywów obrotowych, funkcji, ryzyka jest restrukturyzacją w rozumieniu przepisów o cenach transferowych,
- 4) Realizacja transakcji pomiędzy wspólnikami a spółką lub pomiędzy spółkami powiązanymi, innymi podmiotami powiązanymi osobowo powinno odbywać się na zasadach rynkowych.

# Transakcja kontrolowana

Zgodnie z art. 23m. Ust. 1. pkt 6) ustawy o PIT:

transakcja kontrolowana - oznacza identyfikowane na podstawie rzeczywistych zachowań stron działania o charakterze gospodarczym, w tym przypisywanie dochodów do zagranicznego zakładu, których warunki zostały ustalone lub narzucone w wyniku powiązań.

# Tworzenie spółki osobowej a DCT

- Spółki osobowe w przeciwieństwie do spółek kapitałowych nie są podatnikami CIT (chodzi o spółkę jawną i cywilną),
- Podatnikami są wspólnicy, którzy opodatkowują na bieżąco dochody osiągnięte przez spółki osobowe,
- Urząd ma prawo do zweryfikowania warunków ustalanych przez wspólników w zakresie podziału zysku, tj. czy podział w zakresie udziału w zysku i stratach jest proporcjonalny do wartości wniesionych wkładów.

Przykład:

Jeżeli wspólnik A wniesie do spółki jawnej majątek w postaci ZCP o znacznej wartości, zaś pozostali wspólnicy wniosą wkłady pieniężne o małej wartości, to Urząd ma prawo zweryfikować, czy ustalony podział zysku zostałby dokonany przez podmioty niepowiązane. Najczęściej będzie to jednak dotyczyć spółki z o.o., lub podmiotów mających straty do rozliczenia.

Analogicznie będzie w przypadku wspólnego przedsięwzięcia, np. konsorcjum – jeśli podział zysku nie odpowiada funkcjom pełnionym przez strony, w tym angażowanemu aktywom i ponoszonymu ryzyku, wówczas urząd ma prawo do nieuwzględniania przyjętych przez wspólników zasad.

# Restrukturyzacja DCT

Zgodnie z Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych z dnia 21 grudnia 2018 r. (t.j. 2023, poz. 1129 ze zm.) zwanym dalej Rozporządzeniem w sprawie DCT, restrukturyzacja to reorganizacja:

- a) obejmująca istotną zmianę relacji handlowych lub finansowych, w tym również zakończenie obowiązujących umów lub zmianę ich istotnych warunków, oraz
- b) wiążąca się z przeniesieniem pomiędzy podmiotami powiązanymi funkcji, aktywów lub kategorii ryzyka, jeżeli w wyniku tego przeniesienia przewidywany średnioroczny wynik finansowy podatnika przed odsetkami i opodatkowaniem (EBIT) w trzyletnim okresie po tym przeniesieniu uległby zmianie o co najmniej 20% przewidywanego średniorocznego EBIT w tym samym okresie, gdyby nie dokonano przeniesienia

A zatem za restrukturyzację uznaje się przenoszenie istotnych składników majątku z jednego przedsiębiorstwa do innego w ramach podmiotów powiązanych, w tym:

- 1) Przeniesienie całego przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa (ZCP),
- 2) Przeniesienie poszczególnych składników majątku, a więc istotnych aktywów, w tym umów z kontrahentami
- 3) Przeniesienie funkcji pełnionych przez dany podmiot,
- 4) Przeniesienie ryzyka na inny podmiot.



# Badanie porównywalności restrukturyzacji

## ❖ Exit fee

W przypadku restrukturyzacji przy badaniu porównywalności uwzględnia się zasadność wprowadzenia i wysokość wynagrodzenia wypłaconego w ramach restrukturyzacji.

## ❖ badanie porównywalności obejmuje również następujące etapy:

1) identyfikację relacji handlowych lub finansowych pomiędzy podmiotami powiązаныmi przed i po restrukturyzacji, obejmującą:

- a) prawidłową identyfikację faktycznych transakcji, składających się na restrukturyzację, w szczególności poprzez określenie faktycznych funkcji, ryzyk i aktywów podmiotów powiązanych przed i po restrukturyzacji, w tym zdolności podmiotów powiązanych do realizacji przypisanych im w wyniku restrukturyzacji funkcji, ponoszenia ryzyk oraz zaangażowania aktywów,
- b) analizę przyczyn gospodarczych przeprowadzonej restrukturyzacji, jak również oczekiwanych w wyniku restrukturyzacji korzyści, w szczególności efektów synergii,
- c) analizę opcji realistycznie dostępnych dla podmiotów powiązanych;

# Badanie porównywalności restrukturyzacji - cd

❖ badanie porównywalności obejmuje również następujące etapy - cd:

2) określenie skutków podatkowych faktycznych transakcji, składających się na restrukturyzację;

3) określenie, w jakim zakresie w rezultacie restrukturyzacji doszło do przeniesienia potencjału do generowania zysku, w szczególności wskutek przeniesienia wartościowych aktywów lub praw do tych aktywów, w tym wartości niematerialnych, lub rozwiązania lub istotnego renegotjowania istniejących umów, lub przeniesienia zorganizowanej części przedsiębiorstwa;

4) określenie, czy należne jest wynagrodzenie z tytułu restrukturyzacji uwzględniające wartość przeniesionego potencjału do generowania zysku – a jeśli tak to ustalenie zasadności jego wysokości, przy uwzględnieniu:

- a) przychodów i zysków, jakie mogły być oczekiwane przez podmiot przenoszący, jeżeli do restrukturyzacji by nie doszło;
- b) czy ustalono obowiązek wypłaty odszkodowania, przy czym ustalając organy podatkowe biorą pod uwagę przede wszystkim to, czy w danych okolicznościach podmioty niepowiązane zgodziłyby się na takie odszkodowanie i w takiej wysokości (organ bada czy ustalone wynagrodzenie nie jest zbyt wysokie lub zbyt niskie),
- c) relacji między wynagrodzeniem z tytułu restrukturyzacji a oczekiwanym przez podmiot przenoszący wynagrodzeniem z transakcji z podmiotem przejmującym.

# Przykłady restrukturyzacji

- ✓ Przekazywanie znaków towarowych w celu osiągnięcia zysków z amortyzacji i opłat licencyjnych – mniej popularne po zmianie przepisów, ale jeszcze można się z tym spotkać,
- ✓ Przekazywanie nieruchomości, w tym bardzo agresywna optymalizacja polegająca na wnoszeniu nieruchomości przez spółkę z o.o. do spółki jawnej a następnie likwidacja spółki,
- ✓ Przekazanie umów handlowych z kontrahentami,
- ✓ Przenoszenie innych aktywów w celu czerpania korzyści finansowych,
- ✓ Przejmowanie działalności ze stratą podatkową – teraz już mniej popularne po zmianie przepisów,
- ✓ Przenoszenie działalności, lub ich części na terytoria ze znacznie korzystniejszym systemem podatkowym.

# Cel restrukturyzacji

- ❖ Przeprowadzanie restrukturyzacji ma na celu zmniejszenie opodatkowania dla każdego z podmiotów powiązanych, lub ponoszenia tych obciążeń rozpatrywane w kontekście całej grupy podmiotów powiązanych.
- ❖ Przy tworzeniu spółek komandytowych lub komandytowo-akcyjnych, tworzymy możliwość korzystniejszego rozliczenia się komplementariuszy z fiskusem (odliczenie podatku zapłaconego przez spółkę), lub możliwość skorzystania z opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek 9estoński CIT).
- ❖ Zmniejszenie opodatkowania w postaci możliwości skorzystania z preferencyjnego opodatkowania spółek będących małymi podatnikami (po upływie ok 2-letniego okresu)

# Uzasadnienie ekonomiczne i biznesowe restrukturyzacji

- ❖ Należy pamiętać, że każda restrukturyzacja powinna być realizowana z uzasadnionych względów ekonomicznych i biznesowych.
- ❖ Taki wymóg wynika zarówno z przepisów ordynacji podatkowej, a więc art. 119a i n. (Klauzula o unikaniu opodatkowania), jak i z uwagi na możliwość skorzystania z wielu preferencji podatkowych dotyczących wyłączenia z przychodów poszczególnych czynności polegających na przeniesieniu majątku (art. 12 ust. 4 ustawy o CIT), czyli tzw. małej klauzuli o unikaniu opodatkowania.
- ❖ Pamiętajmy o schematach podatkowych i zgłaszamy MDRy.

# Ustalanie transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi

- 1) Skutkiem restrukturyzacji, a raczej jednym z jej składowych jest finalnie ustalenie transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi, w tym wspólnikiem a spółką, w celu umożliwienia wspólnikowi wyjmowania środków finansowych ze spółki.
- 2) Transakcje dokonywane są w różnym zakresie i poprzez różnego rodzaju transakcje zarówno z wspólnikami jak i członkami ich rodzin.
- 3) W ostatnim czasie sporo jest także transakcji dokonywanych pomiędzy podmiotami będącymi na tzw. estońskim CIT i podmiotami powiązanymi osobowo, np. innymi spółkami z grupy podmiotów powiązanych.
- 4) Transakcje tego rodzaju są transakcjami realizowanymi pomiędzy podmiotami powiązanymi i podlegają obowiązkowi podatkowemu dotyczącemu cen transferowych, w tym przede wszystkim stosowaniu cen rynkowych.

# Przykład

Usługi najmu samochodu/nieruchomości/środków trwałych/ usługi budowlane lub inne

Wspólnik lub inny podmiot powiązany z grupy, np. spółka komandytowa, w której wspólnikiem komplementariuszem jest osoba fizyczna wynajmuje własne składniki majątku spółce kapitałowej ( z o.o. lub akcyjnej). Na jakich warunkach strony powinny zawrzeć umowę i jak zweryfikować cenę danej transakcji?

# Przykład - ustalając warunki transakcji należy zwrócić uwagę na:

- ✓ Funkcje pełnione przez strony (kto odpowiada za wykonanie usług, w tym poszczególnych etapów lub części składowych, m.in. ubezpieczenie przedmiotu najmu, kto ponosi koszty eksploatacji, remontów, sprzątnia, napraw, itp. zaś przy innych transakcjach - kto ma aktywa i know-how i kontakty niezbędne do wykonywania usług, np. budowlanych),
- ✓ Ustalenie zasad najmu (okres trwania umowy, czy określono kaucje i zabezpieczenie przedmiotu najmu, przy innych transakcjach kto ponosi koszty i główne ryzyko realizacji usług),
- ✓ Zaangażowane przez każdą ze stron transakcji aktywa materialne i niematerialne, w tym zasoby ludzkie (kto ma pracowników do wykonania usługi, lub obsługi najmu, sprzątnia, itp.),
- ✓ Która strona ponosi koszty obsługi transakcji, w tym koszty podwykonawców, itp.,
- ✓ Jakie ryzyka ponoszą strony w związku z realizowaną transakcją i czy mają odpowiednie zasoby do ponoszenia tego ryzyka,
- ✓ Rodzaj usługi, lub udostępnianego aktywa, np. nieruchomości (gruntowa, budynek użytkowy, mieszkalny, magazyn, biuro, itp.), zaś w przypadku samochodów znaczenie ma marka, rok produkcji, wyposażenie, itp
- ✓ Na jakim rynku geograficznym wykonywana jest usługa, lub znajduje się dana nieruchomość, miejsce wynajmu samochodów (Polska, czy inny kraj).



# Przykład - sposób kalkulacji ceny

Sposób kalkulacji ceny dokonywany jest na podstawie metody najbardziej odpowiedniej dla danego typu transakcji.

Wartość transakcji najmu kalkulowana jest najczęściej na podstawie cen podobnych samochodów/nieruchomości dostępnych w ramach najmu na rynku.

W przypadku nieruchomości cena najmu kalkulowana jest na podstawie ceny za m<sup>2</sup> powierzchni danego rodzaju nieruchomości. Weryfikacja ceny rynkowej odbywa się zawsze na danym rynku, a więc nie można porównywać najmu nieruchomości biurowej położonej w Warszawie do nieruchomości położonej w Wadowicach.

# Co zrobi fiskus po zakwestionowaniu warunków rynkowych transakcji?

Jeżeli w wyniku istniejących powiązań zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, i w wyniku tego podatnik wykazuje dochód niższy (stratę wyższą) od tego, jakiego należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały, organ podatkowy określa dochód (stratę) podatnika bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań.

# Recharakteryzacja transakcji

W przypadku gdy organ podatkowy uzna, że w porównywalnych okolicznościach podmioty niepowiązane kierujące się racjonalnością ekonomiczną nie zawarłyby danej transakcji kontrolowanej lub zawarłyby inną transakcję, lub dokonałyby innej czynności, zwanych dalej "transakcją właściwą", uwzględniając:

- warunki, które ustaliły między sobą podmioty powiązane,
  - fakt, że warunki ustalone między podmiotami powiązаныmi uniemożliwiają określenie ceny transferowej na takim poziomie, na jaki zgodziłyby się podmioty niepowiązane kierujące się racjonalnością ekonomiczną uwzględniając opcje realistycznie dostępne w momencie zawarcia transakcji
- organ ten określa dochód (stratę) podatnika bez uwzględnienia transakcji kontrolowanej, a w przypadku gdy jest to uzasadnione, określa dochód (stratę) podatnika z transakcji właściwej względem transakcji kontrolowanej.