

Restrukturyzacja przedsiębiorstwa (ceny transferowe, przekształcenia)

Dowiedz się więcej na www.ksiegarnia.beck.pl

Rozdział I. Regulacje z zakresu restrukturyzacji działalności

1. Przepisy regulujące restrukturyzację działalności: Wytyczne OECD, PDOPrU, rozporządzenie w sprawie cen transferowych, wyjaśnienia Ministerstwa Finansów

1.1. Przepisy OECD

1. Wpływ Wytycznych OECD na procesy restrukturyzacji przedsiębiorstw. Wytyczne OECD są zbiorem rekomendacji skierowanych do przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych w zakresie transakcji wewnątrzgrupowych.

Postanowienia Wytycznych OECD nie są źródłem prawa w Polsce, ale stanowią niewątpliwie jeden z najważniejszych dokumentów przy interpretacji wymogów dotyczących cen transferowych. W praktyce przepisy dotyczące cen transferowych w polskim porządku prawnym uregulowane są w ustawach o podatkach dochodowych oraz rozporządzeniach wykonawczych, natomiast w praktyce przedmiotowe regulacje nie są wystarczająco precyzyjne, a Wytyczne OECD stanowią swojego rodzaju katalog dobrych praktyk.

OECD i organy podatkowe na całym świecie zwracają szczególną uwagę na restrukturyzację przedsiębiorstw, ponieważ restrukturyzacja działalności niejednokrotnie oznacza przenoszenie działalności dochodowej między jurysdykcjami, co może mieć wpływ na krajowe podstawy opodatkowania. Oprócz kwestii podatkowych wynikających z restrukturyzacji przedsiębiorstw, istnieją również implikacje w zakresie cen transferowych.

W 1979 r. działający w ramach OECD Komitet Spraw Podatkowych przygotował raport „Ceny transferowe a przedsiębiorstwa wielonarodowe”, który w 1995 r. został wydany pod nazwą „Wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych”¹. Zmieniona wersja Wytycznych OECD

¹ „Wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych”, uchwalone przez Komitet Spraw Podatkowych 27.6.1995 r., zatwierdzone przez Radę OECD do publikacji 13.7.1995 r.

została zatwierdzona do publikacji przez Radę OECD 13.7.1995 r. Ich kształt oraz treść były wielokrotnie udoskonalane, zmieniane i uzupełniane.

W 2005 r. w odpowiedzi na powszechne zjawisko restrukturyzacji przedsiębiorstw w zglobalizowanej gospodarce i związane z tym wyzwania OECD, Grupa Robocza Nr 6 rozpoczęła prace nad opracowaniem dodatkowych wytycznych w odniesieniu do aspektów restrukturyzacji przedsiębiorstw związanych z cenami transferowymi².

Dnia 22.7.2010 r. zatwierdzono i wprowadzono nowy rozdział IX Wytycznych OECD dotyczących cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych, który nosi tytuł „*Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings*” i dotyczy aspektów restrukturyzacji przedsiębiorstw w zakresie cen transferowych. Ponieważ wytyczne OECD dotyczące cen transferowych zostały wydane przed raportami końcowymi w sprawie inicjatywy grupy G20, reprezentującej najpotężniejsze światowe gospodarki, ustalenia inicjatywy OECD/G20 BEPS nie miały wpływu na zawarte w nich informacje.

Rozdział IX podzielony został na dwie główne części. Pierwsza część dotyczy rekompensaty na zasadach rynkowych za samą restrukturyzację, druga część obejmuje wynagrodzenie z tytułu transakcji kontrolowanych po restrukturyzacji.

W Wytycznych wydanych w 2010 r. nie określono prawnie lub powszechnie przyjętej definicji restrukturyzacji przedsiębiorstw, zamieszczono zapis, zgodnie z którym przy przeprowadzaniu restrukturyzacji przedsiębiorstwa, wspólną konsekwencją zmiany jest realokacja zysków w ramach grupy przedsiębiorstw wielonarodowych. W związku z tym, że przeniesienie następuje pomiędzy podmiotami powiązаныmi, zastosowanie ma zasada zawarta w art. 9 MK OECD³. W szczególności opłata odszkodowawcza powinna być zgodna z warunkami rynkowymi lub zgodnie z art. 9 MK OECD, powinna być ustalona na warunkach rynkowych. Ponadto, ta sama zasada ceny rynkowej ma zastosowanie w restrukturyzacji przedsiębiorstw i transakcji po restrukturyzacji, w taki sam sposób, w jaki ma zastosowanie w transakcjach, które były zorganizowane jako takie od początku. Jednocześnie istnieją pewne różnice faktyczne, które nie mają wpływu na stosowanie zasady ceny rynkowej, lecz nadal wpływają na analizę porównywalności najbardziej odpowiedniej, mającej zastosowanie metody cen transferowych.

W 2015 r. w wyniku inicjatywy OECD/G20 *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) opublikowano wiele Raportów Końcowych, które zawierają nowe zalecenia dotyczące tego, w jaki sposób kraje mogą przeciwdziałać erozji swoich podstaw opodatkowania, wynikającej ze stosowania agresywnych systemów planowania podatkowego. W związku z tymi obawami dokonano przeglądu innych starszych instrumentów prawnych OECD, aby były one spójne z nowymi zaleceniami dla państw. Wytyczne OECD

² G. Cottani, *Transfer Pricing*, s. 173.

³ Modelowa Konwencja OECD w sprawie podatku od majątku i dochodu, 2010, <http://www.oecd.org/tax/treaties/oecd-model-tax-convention-available-products.htm>, data dostępu: 25.7.2019 r.

1. Przepisy regulujące restrukturyzację działalności: Wytyczne OECD, PDOPrU...

dotyczące cen transferowych, jako jeden z tych instrumentów prawnych, zostały dostosowane do różnych raportów końcowych inicjatywy OECD BEPS.

Sprawozdania końcowe dotyczące inicjatywy OECD/G20 BEPS obejmują pakiet nowych lub zmodyfikowanych norm międzynarodowych, a także konkretne zasady mające na celu przeciwdziałanie strategiom planowania podatkowego, które wykorzystują luki i niedopasowania w przepisach podatkowych różnych krajów. Ostatecznie celem tych strategii jest sztuczne przeniesienie zysków do jurysdykcji o niskim lub zerowym opodatkowaniu, w których nie istnieje działalność gospodarcza lub w których działalność taka jest prawie nieistotna, w celu uniknięcia podatku dochodowego od osób prawnych wynikającego z tych zysków.

Raporty końcowe dotyczące inicjatywy OECD/G20 BEPS poświęcają część swoich wytycznych aspektom cen transferowych. Są to Raporty końcowe wydane w 2015 r. z działania Nr 8–10, zatytułowane „Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation”⁴ oraz działanie Nr 13, zatytułowane „Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting”⁵.

W szczególności sprawozdanie końcowe dotyczące działań Nr 8–10 ma na celu złączenie zakłóceń między tworzeniem wartości, a wynikami w zakresie cen transferowych. W tym zakresie określa standardy i zasady podziału ryzyka oraz dostosowania oczekiwanej stopy zwrotu lub potencjału zysku do podziału tego ryzyka.

W sprawozdaniu końcowym dotyczącym działania Nr 8–10 wskazano również, kiedy następuje przeniesienie znaczących rodzajów ryzyka. Istotne ryzyka są to czynniki determinujące, brane pod uwagę przy rozpatrywaniu działalności gospodarczej grupy. Ich przeniesienie oznacza przekształcenie profilu odpowiedzialności podmiotu należącego do grupy kapitałowej, który otrzymuje to ryzyko, oraz podmiotu należącego do grupy kapitałowej, który dokonuje przeniesienia tego ryzyka.

Sprawozdanie końcowe z działania Nr 8–10 precyzuje, że jeżeli funkcje, aktywa i ryzyka, odpowiednio wykonywane, posiadane i przejmowane w warunkach umownych przez strony, nie są zgodne z postępowaniem tych stron, to przeważa to ostatnie. Oznacza to, że jeśli jednostka należąca do grupy kapitałowej pełni określoną funkcję lub przyjmuje na siebie określone ryzyko i jest właścicielem składnika aktywów materialnych lub zajmuje się rozwojem, udoskonalaniem, utrzymaniem, ochroną lub/i eksploatacją składnika wartości niematerialnych, nawet jeśli w umowie przypisuje się wykonanie tej funkcji, przejęcie tego ryzyka lub/i własność tego składnika aktywów innemu podmiotowi należącemu do grupy kapitałowej, to pierwszy wymieniony podmiot należy uznać za jednostkę pełniącą tę funkcję, zakładając, że ten pierwszy wymieniony podmiot ponosi to ryzyko i/lub posiada ten składnik aktywów. W związku z tym, podmiot

⁴ OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8–10, s. 51.

⁵ OECD, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13, s. 36.

ten powinien otrzymywać wynagrodzenie odzwierciedlające jego rzeczywistą odpowiedzialność w ramach działalności gospodarczej grupy.

Sprawozdanie końcowe z działania Nr 8–10 miało wpływ na dwie kluczowe zmiany wprowadzone do Wytycznych OECD w sprawie cen transferowych zaktualizowanych w 2017 r. Po pierwsze, w odniesieniu do ryzyka, w przypadku, gdy ryzyko przejęte na mocy umowy przez podmiot należący do grupy kapitałowej, który nie sprawuje faktycznej kontroli nad tym ryzykiem lub który nie posiada zdolności finansowej umożliwiającej przejęcie ryzyka, ryzyko takie przypisuje się jednostce efektywnie kontrolującej i posiadającej zdolność finansową nad tym ryzykiem. Po drugie, w odniesieniu do wartości niematerialnych, własności prawnej lub finansowania wartości niematerialnych niekoniecznie daje prawo do zwrotu z eksploatacji.

Raport końcowy z działania Nr 13, który dostarcza przydatnych norm i zasad dla krajów wprowadzających wymogi dotyczące dokumentacji cen transferowych, wpłynął na zapisy określone w Wytycznych OECD w sprawie cen transferowych. Efekt działania Nr 13 rozszerzył się na prawo krajowe w wielu państwach na całym świecie.

Dnia 12.7.2017 r. OECD opublikowała aktualizację przedmiotowych Wytycznych uwzględniającą zmiany wprowadzone na skutek prac w ramach projektu BEPS w zakresie działań 8–10 (dotyczących wartości niematerialnych i prawnych, ponoszonych ryzyk i zaangażowanego kapitału oraz tzw. transakcji wysokiego ryzyka) oraz działania Nr 13 (dotyczącego dokumentacji cen transferowych).

Sprawozdania końcowe z działania Nr 8–10 i działania Nr 13 spowodowały różne zmiany w Wytycznych OECD w sprawie cen transferowych. W rozdziale I pojawiły się nowe wytyczne dotyczące sposobu stosowania zasady ceny rynkowej i nowych czynników porównywalności w zakresie cen transferowych, w rozdziale II wprowadzono szczególne wytyczne dotyczące cen transferowych w transakcjach towarowych, wytyczne dotyczące wymogów w zakresie dokumentacji cen transferowych zostały wzmacnione w rozdziale V, rozdział VI został zmieniony przez wytyczne w sprawie wartości niematerialnych, usług o niskiej wartości dodanej, ustalenia dotyczące udziału w kosztach są obecnie przedmiotem szczególnej analizy w rozdziale VII. VI, i ostatni IX rozdział wytycznych OECD, został poddany przeglądowi w odniesieniu do restrukturyzacji przedsiębiorstw. Do rozdziału włączono nowe i bardziej szczegółowe zalecenia dotyczące nowych i bardziej szczegółowych zaleceń dotyczących cen transferowych w zakresie restrukturyzacji przedsiębiorstw oraz usunięto niespójności z innymi rozdziałami, które również zostały poddane przeglądowi w wyniku różnych sprawozdań końcowych z 2015 r.

Jedną z głównych zmian zastosowanych w rozdziale IX jest również większa uwaga poświęcona przypadkom koncentracji funkcji w jednostce regionalnej lub centralnej, przy jednoczesnym ograniczeniu funkcji na poziomie lokalnym.

W ramach przedmiotowej aktualizacji części rozdziału IX dotyczące alokacji ryzyka i uznawania rzeczywistych transakcji zostały zastąpione rozdziałem I, ponie-

waż aspekty te nie ograniczają się wyłącznie do restrukturyzacji przedsiębiorstw. Poza tym, nie nastąpiły żadne istotne zmiany w odniesieniu do treści rozdziału IX niniejszych ram prawnych.

2. Definicja restrukturyzacji przedsiębiorstw w Wytycznych OECD z 2010 r.

W wersji Wytycznych OECD z 2010 r. w rozdziale IX zamieszczono następującą definicję restrukturyzacji przedsiębiorstw: „restrukturyzacja przedsiębiorstwa jest definiowana jako transgraniczne przesunięcie funkcji, aktywów i/lub ryzyka przez przedsiębiorstwo wielonarodowe”⁶.

3. Definicja restrukturyzacji przedsiębiorstw w Wytycznych OECD z 2017 r.

Wraz ze zmianami wprowadzonymi przez OECD w 2017 r. wprowadzono nową definicję restrukturyzacji przedsiębiorstw: „restrukturyzacja przedsiębiorstw odnosi się do transgranicznej reorganizacji stosunków handlowych lub finansowych między przedsiębiorstwami powiązаныmi, w tym do rozwiązania lub istotnej renegotjacji istniejących porozumień”⁷.

W nowej definicji nacisk położono na zmianę stosunków handlowych lub finansowych między przedsiębiorstwami powiązаныmi w wyniku przesunięcia funkcji, aktywów i/lub ryzyka.

Szczególną uwagę zwrócono na restrukturyzację biznesową obejmującą centralizację wartości niematerialnych, ryzyka lub funkcji z przypisanym do nich potencjałem zysku (np. przekształcenie lokalnego producenta lub dystrybutora w podmiot ponoszący niskie ryzyko).

4. Przykłady restrukturyzacji przedsiębiorstw. Rozdział IX zawiera cztery typowe przykłady restrukturyzacji przedsiębiorstw: przekształcenie pełnoprawnego producenta w producenta o niskim poziomie ryzyka, przekształcenie pełnoprawnego dystrybutora w dystrybutora o niskim poziomie ryzyka, przeniesienie wartości niematerialnych do jednostki centralnej oraz koncentracja funkcji w jednostce regionalnej lub centralnej.

1.2. Prawo pierwotne i wtórne UE

1. Istota prawa pierwotnego UE. Prawo pierwotne UE istotne dla celów podatkowych jest zawarte w Traktacie o funkcjonowaniu Unii Europejskiej z 26.10.2012 r. (TFUE)⁸.

Celem gospodarczym Unii Europejskiej jest ustanowienie rynku wewnętrznego oraz Unii Gospodarczej i Walutowej (UGW), które umożliwią przedsiębiorstwom współpracę w UE bez przeszkód lub ograniczeń prawnych, podatkowych i technicznych. Ponadto, zadaniem rynku wewnętrznego, jest usunięcie przeszkód w swobodnym prze-

⁶ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises, 2010, s. 211.

⁷ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises, 2017, s. 365.

⁸ Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej z 26.10.2012 r. (Dz.Urz. UE C z 2012 r. Nr 326, s. 47).

plywie towarów, osób, usług i kapitału oraz zagwarantowanie swobody przedsiębiorczości. Zostało to wyrażone w art. 3 ust. 1. lit. b TFUE, który upoważnia UE do ustanowienia reguł konkurencji niezbędnych do funkcjonowania rynku wewnętrznego. Jak jednak wynika z art. 4 ust. 2 lit. a TFUE, funkcjonowanie rynku wewnętrznego jest wspólnym obowiązkiem Komisji i państw członkowskich.

2. Swoboda przedsiębiorczości. W odniesieniu do restrukturyzacji przedsiębiorstw najważniejszą swobodą traktatową jest swoboda przedsiębiorczości. W szczególności art. 49 TFUE stanowi, że w ramach przepisów zakazane są ograniczenia swobody przedsiębiorczości obywateli jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego. Zakaz taki stosuje się również do ograniczeń w tworzeniu agencji, oddziałów lub filii przez obywateli państw członkowskich mających siedzibę na terytorium któregośkolwiek państwa członkowskiego.

W odniesieniu do restrukturyzacji przedsiębiorstw przepis ten oznacza, że przepisy krajowe państw członkowskich nie mogą uniemożliwiać przedsiębiorstwu przeniesienia całości lub części jego działalności do innego państwa członkowskiego. Wyraźny przykład dotyczy podatków od niezrealizowanych zysków kapitałowych⁹.

3. Ograniczenia swobodnego przepływu kapitału. Ograniczenia swobodnego przepływu kapitału są również zakazane przez art. 63 ust. 1 TFUE, który stanowi, że w ramach przepisów wskazanego rozdziału zakazane są wszelkie ograniczenia w przepływie kapitału między państwami członkowskimi oraz między państwami członkowskimi a państwami trzecimi.

W odniesieniu do restrukturyzacji przedsiębiorstw przepis ten jest istotny w odniesieniu do inwestycji. Oznacza to na przykład, że państwa członkowskie nie mogą wprowadzać przepisów, które uniemożliwiają przyciągnięcie kapitału niezbędnego do finansowania restrukturyzacji przedsiębiorstw. Jednak w sytuacjach, w których spółka posiada większościowy udział i ma decydujący wpływ na politykę biznesową spółki, przeważa swoboda przedsiębiorczości.

Zarówno podatnicy, jak i Komisja, mogą wszczynać działania przeciwko państwom członkowskim, które nie działają zgodnie z prawem pierwotnym UE. Podatnicy mogą wnieść sprawę do sądów krajowych, które mogą podjąć decyzję o wystąpieniu do ETS z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Jeżeli ETS uzna przepis za niezgodny z prawem UE, dane państwo członkowskie musi zmienić swoje ustawodawstwo, aby uniknąć płacenia znaczących kar.

Inna możliwość polega na tym, że Komisja może wszcząć postępowanie w sprawie naruszenia na podstawie art. 228 TFUE. W oparciu o ten przepis Komisja może wydać uzasadnioną opinię po umożliwieniu danemu państwu członkowskiemu przedstawienia uwag. Jeżeli państwo członkowskie nie zastosuje się do uzasadnionej opinii w terminie dwóch miesięcy, Komisja może podjąć decyzję o wniesieniu sprawy do ETS. Jeżeli ETS

⁹ R. Offermanns, R.B. Moniz, *Business Restructurings*, s. 132.

zgadza się z Komisją, dane państwo członkowskie musi zmienić swoje ustawodawstwo, aby uniknąć płacenia znaczących kar.

Wreszcie inny podstawowy przepis prawa pierwotnego dotyczący pomocy państwa, tj. art. 107 TFUE, który stanowi, że wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na handel między państwami członkowskimi.

Przepis ten ma zastosowanie, jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki:

- 1) państwo przyznaje beneficjentom korzyść,
- 2) korzyść musi zapewniać ulgę w odniesieniu do opłat, które są normalnie należne i musi być specyficzna lub selektywna, ale środek nie jest uważany za pomoc niezgodną ze wspólnym rynkiem, jeżeli selektywność wynika z charakteru lub ogólnej struktury systemu, oraz
- 3) środek musi wpływać na konkurencję i wymianę handlową między państwami członkowskimi.

W kontekście restrukturyzacji przedsiębiorstw przepis ten oznacza, że państwa członkowskie nie mogą udzielać pomocy finansowej przedsiębiorstwom znajdującym się w trudnej sytuacji, ponieważ pomoc taka mogłaby zakłócić warunki konkurencji. W takich okolicznościach Komisja może wszcząć postępowanie przeciwko państwu członkowskiemu w celu odzyskania pomocy przyznanej przez dane przedsiębiorstwo.

4. Odroczenie podatku w odniesieniu do transgranicznych reorganizacji. Zgodnie z art. 46 TFUE Komisja przedkłada Radzie Unii Europejskiej wnioski dotyczące dyrektywy i rozporządzeń mających na celu dalszy rozwój polityki Unii Europejskiej. W odniesieniu do restrukturyzacji przedsiębiorstw najważniejszą dyrektywą jest dyrektywa Rady 2009/133/WE z 19.10.2009 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 członkowskiego¹⁰, która stanowi ujednoliconą wersję poprzedniej dyrektywy Rady 90/434/EWG z 23.7.1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych państw członkowskich¹¹

¹⁰ Dyrektywa Rady 2009/133/WE z 19.10.2009 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.Urz. UE L Nr 310, s. 34), s. 310.

¹¹ Dyrektywa Rady 90/434/EWG z 23.7.1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych Państw Członkowskich (Dz.Urz. UE L Nr 225, s. 1), s. 143.

i jej zmian. Dyrektywa 2009/133/WE przewiduje odroczenie podatku w odniesieniu do następujących rodzajów transgranicznych reorganizacji:

- 1) fuzje, w których jedna lub więcej spółek przenosi wszystkie aktywa i pasywa do innej istniejącej lub nowej spółki. Tutaj akcjonariusze spółki rozwiązującej otrzymują udziały w spółce przejmującej. Akcjonariusze mogą również otrzymać wypłatę gotówkową w wysokości 10% wartości nominalnej akcji. Ta sama zasada ma zastosowanie, gdy spółka zależna będąca w całości własnością przenosi wszystkie swoje aktywa i pasywa na spółkę dominującą,
- 2) podziały spółek, w których rozwiązana spółka przenosi aktywa i pasywa do dwóch lub więcej istniejących lub nowych spółek. W tych okolicznościach akcjonariusze spółki rozwiązującej otrzymują akcje spółki przejmującej. Akcjonariusze mogą również otrzymać wypłatę gotówkową w wysokości 10% wartości nominalnej akcji,
- 3) podziały częściowe, w których spółka, nie będąc rozwiązana, przenosi jeden lub więcej oddziałów do jednej lub więcej istniejących lub nowych spółek. Co najmniej jeden oddział musi pozostać w spółce przekazującej. W zamian za to spółka przekazująca otrzymuje papiery wartościowe i ewentualnie, pod pewnymi warunkami, płatność gotówkową,
- 4) przeniesienie aktywów, w którym następuje przeniesienie jednego lub więcej oddziałów działalności spółki na inną spółkę w zamian za udziały w kapitale spółki przejmującej,
- 5) wymiana akcji, w której spółka A otrzymuje od dotychczasowych akcjonariuszy udziały w kapitale spółki B i uzyskuje większość praw głosu w spółce B. W takich przypadkach akcjonariusze B otrzymują udziały w spółce A i ewentualnie wypłatę gotówkową nieprzekraczającą 10% wartości nominalnej akcji wyemitowanych w zamian.

We wszystkich tych sytuacjach art. 4 dyrektywy 2009/133/WE przewiduje odroczenie podatku od ukrytych rezerw do czasu ich faktycznego wykorzystania. Ponadto, art. 5 dyrektywy 2009/133/WE stanowi, że jeżeli państwo członkowskie zezwala na przejście strat w połączeniach krajowych, taka zasada musi mieć zastosowanie do połączeń transgranicznych.

1.3. Ustawa z 15.2.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹²

1. Istota ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Ustawa z 15.2.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych jest podstawowym aktem normatywnym dla podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Stanowi ona fundament krajowych regulacji dotyczących zagadnień związanych z tematyką cen transferowych.

¹² T.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 865.

2. Wynagrodzenia *exit fee*. Wpłata wynagrodzenia *exit fee* jest nieodłącznym elementem występującym przy restrukturyzacjach działalności w ramach grup wielonarodowych. W art. 11 PDOPrU można odnaleźć pojęcia *exit fee* będącego konsekwencją przeprowadzanych restrukturyzacji biznesowych pomiędzy podmiotami powiązanymi. W przytoczonym artykule zawarto zasadniczy dla obszaru cen transferowych warunek ustalania przez organ podatkowy wysokości dochodu bez uwzględniania nierynkowych ustaleń pomiędzy podmiotami powiązanymi (czyli takich, na które nie zgodziłby się podmiot niepowiązany). W praktyce wynagrodzenie typu *exit fee*, z uwagi na fakt, iż wypłacane jest pomiędzy podmiotami powiązanymi, z perspektywy przepisów dotyczących cen transferowych powinno zostać ustalone na zasadach rynkowych tj. zgodnie z zasadą *arm's length*¹³.

3. Zakres obowiązku dokumentacyjnego. Znowelizowaną ustawą¹⁴, która weszła w życie z dniem 1.1.2017 r. zaimplementowano zapisy Wytycznych OECD w zakresie obowiązków dokumentacyjnych z zakresu cen transferowych. Ustawa nałożyła na podatnika zobowiązanego do przygotowania dokumentacji lokalnej dodatkowe obowiązki związane ze wskazaniem w dokumentacji informacji dotyczących przeprowadzonych w roku podatkowym lub w roku poprzedzającym rok podatkowy restrukturyzacjach.

W dokumentacji należy wskazać, czy doszło do przeniesienia między podmiotami powiązanymi istotnych ekonomicznie funkcji lub aktywów bądź ryzyk, które miały lub mogły mieć wpływ na dochód lub stratę podmiotów uczestniczących w takiej transakcji.

Jednocześnie od 2017 r. o fakcie dokonania restrukturyzacji, podatnicy, których przychody lub koszty w rozumieniu przepisów o rachunkowości¹⁵ przekroczyły 10 mln euro, zobowiązani są do poinformowania o tym fakcie na formularzu CIT-TP, będącym uproszczonym sprawozdaniem¹⁶ w sprawie transakcji lub innych zdarzeń zachodzących między podmiotami powiązanymi.

Warto w tym miejscu zwrócić uwagę na rozbieżność w definicji restrukturyzacji działalności zawartej w pozycji 93 sprawozdania CIT-TP oraz w art. 9a ust. 2b pkt 4 lit. c PDOPrU. O ile bowiem w sprawozdaniu CIT-TP należy uwzględnić każdą z form restrukturyzacji (przeniesienie aktywów, ryzyk lub funkcji), o tyle w powołanym przepisie jedynie taką restrukturyzacją, która miała wpływ na dochód lub stratę podatnika¹⁷.

W znowelizowanych przepisach PDOPrU wprowadzono definicję transakcji kontrolowanej, która zastąpiła pojęcie „transakcje oraz inne zdarzenia jednego rodzaju”. Pojęcie transakcji kontrolowanej obejmuje wszelkie działania gospodarcze, których rzeczy-

¹³ M. Czerwiński, A. Wiesniak-Wisniewska, Głosa do wyroku NSA z dnia 5 kwietnia 2016 r.

¹⁴ Ustawa z 15.2.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1992 r. Nr 21, poz. 86).

¹⁵ Ustawa z 29.9.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 1994 r. Nr 121, poz. 591).

¹⁶ Rozporządzenie Ministra Finansów z 2.7.2018 r. w sprawie określenia wzoru uproszczonego sprawozdania w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 1300).

¹⁷ J.F. Mika (red.), Ceny transferowe. 259 wyjaśnień i interpretacji.

wista treść identyfikowana jest na podstawie faktycznych zachowań stron. Warunek ten jest w szczególności istotny w sytuacji, w której rzeczywisty przebieg transakcji kontrolowanej nie jest zgodny z postanowieniami obowiązujących umów pisemnych albo kiedy umowy pisemne dotyczące transakcji kontrolowanej nie istnieją.

W uzasadnieniu do ustawy z 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r. poz. 2193) wskazano, iż wprowadzenie stosunkowo szerokiej definicji transakcji kontrolowanej ma na celu objęcie nią również zagadnień, które mogą nie być uznawane za transakcje w potocznym rozumieniu tego słowa, takich jak między innymi restrukturyzacje, umowy o podziale kosztów (CCA), umowy spółki osobowej, umowy o współpracy czy też umowy o zarządzanie płynnością¹⁸.

4. Obowiązki podatników w świetle przepisów ustaw. Przepisy ustaw dochodowych nakładają na podatników zobowiązanych do przygotowania dokumentacji lokalnej dodatkowe obowiązki związane ze wskazaniem w dokumentacji informacji dotyczących przeprowadzonych w roku podatkowym lub w roku poprzedzającym rok podatkowy restrukturyzacjach. Takim obowiązkiem objęci zostali również podatnicy zobligowani do przedstawienia dokumentacji grupowej *Master File*.

Jednocześnie należy mieć na uwadze, że definicja restrukturyzacji w znaczeniu cen transferowych nie jest do końca tożsama z ogólnie przyjętym pojęciem restrukturyzacji w rozumieniu Kodeksu spółek handlowych oraz Prawa restrukturyzacyjnego.

1.4. Rozporządzenia wykonawcze

1. Zagadnienie restrukturyzacji w polskich przepisach. W polskich przepisach po raz pierwszy restrukturyzacja znalazła się w rozporządzeniu Ministra Finansów z 17.6.2013 r.¹⁹.

Zagadnienie to zostało wprowadzone do TrOkreślDochOPrR w celu dostosowania zagadnienia do nowego brzmienia Wytycznych OECD w sprawie cen transferowych znowelizowanych w 2010 r.

Zgodnie z zapisami § 23a TrOkreślDochOPrR „przez restrukturyzację działalności (...) rozumie się przeniesienie pomiędzy podmiotami powiązаныmi istotnych ekonomicznie funkcji lub aktywów lub ryzyk”.

¹⁸ Uzasadnienie do ustawy z 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, s. 173.

¹⁹ Rozporządzenie Ministra Finansów z 10.9.2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz.U. z 2009 r. Nr 160, poz. 1268 ze zm.), obecnie rozporządzenie nie obowiązuje.

1. Przepisy regulujące restrukturyzację działalności: Wytyczne OECD, PDOPrU...

Wystąpienie alternatywy w zdaniu wskazuje, iż wystarczy wystąpienie jednej z trzech wymienionych czynności, by doszło do restrukturyzacji działalności.

Należy podkreślić, iż we wskazanym rozporządzeniu zabrakło jednoznacznego stwierdzenia, czy należy sporządzić dokumentację podatkową opisującą działania restrukturyzacyjne.

Dodatkowo, z uwagi na brak legalnej definicji transakcji, można domniemywać, że pomimo, iż restrukturyzacja w omawianych przepisach nie posiadała legalnej definicji to umożliwiało to traktowanie działań restrukturyzacyjnych na równi z innymi transakcjami pomiędzy podmiotami powiązаныmi.

Zdaniem autorów wprowadzone rozporządzenie z jednej strony stanowiło krok w kierunku ujednoczenia polskich przepisów z Wytycznymi OECD, z drugiej zaś strony nieostre przepisy dawały pole do sporów z organami podatkowymi w przypadku wydania decyzji niekorzystnej dla podatnika.

W dniu 29.12.2018 r. opublikowano rozporządzenie Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych²⁰.

W PDOPrCenTransfR dodano definicję restrukturyzacji, zgodnie z którą przez restrukturyzację należy rozumieć „reorganizację obejmującą istotną zmianę relacji handlowych lub finansowych, w tym również zakończenie obowiązujących umów lub zmianę ich istotnych warunków, oraz wiążącą się z przeniesieniem pomiędzy podmiotami powiązаныmi 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”.

W tym miejscu należy zauważyć, iż ustawodawca nie przedstawił zasadności ustalenia EBIT na poziomie 20%.

Przedmiotowa definicja odnosi się zapisów Wytycznych OECD oraz dodatkowo definiuje pojęcie istotności ekonomicznej.

Zgodnie z § 16 PDOPrCenTransfR w ramach badania porównywalności należy uwzględnić również zasadność wprowadzenia i wysokość wynagrodzenia wypłaconego w ramach restrukturyzacji. W § 17 wskazano etapy badania porównywalności w przypadku restrukturyzacji działalności.

W objaśnieniach wyjaśniono, iż przepis ten uwzględni dotychczasowy dorobek OECD w tym zakresie oraz praktykę organów podatkowych. Warto zaznaczyć, że aby ocenić czy należne jest wynagrodzenie z tytułu restrukturyzacji (tzw. *exit fee*) oraz jaka powinna być jego wysokość, organ podatkowy musi w pierwszej kolejności dokonać czynności wymienionych w pkt 1–3:

²⁰ Dz.U. z 2018 r. poz. 2491.

- 1) zidentyfikować relacje handlowe lub finansowe pomiędzy podmiotami powiązаныmi przed i po restrukturyzacji,
- 2) określić skutki podatkowe faktycznych transakcji, składających się na restrukturyzację,
- 3) określić, 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;

Natomiast, aby określić rynkową wysokość tego wynagrodzenia, powinien on uwzględnić czynniki wymienione w pkt 5²¹.

W § 18 wprowadzono zasadę, zgodnie z którą, jeżeli do określenia wynagrodzenia z tytułu restrukturyzacji w ramach innej metody została wybrana metoda oparta o wycenę przyszłych ekonomicznych korzyści generowanych przez przenoszone funkcje, aktywa lub ryzyka, to wycenie podlega cały pakiet przenoszonych w ramach restrukturyzacji funkcji, aktywów, kategorii ryzyka, w tym korzyści, efekty synergii oraz szanse. Innymi słowy, nie należy wówczas wyceniać poszczególnych składników tego pakietu, tylko jego całość.

Metoda wskazana w przepisie opiera się o technikę wyceny bazującą na dyskontowaniu przyszłych przepływów pieniężnych (ang. *discounted cash flows*) określoną w Wytycznych OECD jako szczególnie przydatną w przypadku wyceny opłat z tytułu restrukturyzacji, jeżeli użycie metod tradycyjnych i metod zysku transakcyjnego nie jest możliwe.

Należy wskazać, iż do najistotniejszych zmian wprowadzonych przedmiotowymi rozporządzeniami należy niewątpliwie wprowadzenie metody dla kalkulacji tzw. *exit fee*, w przypadku, gdy w ramach restrukturyzacji przenoszone są istotne wartości niematerialne lub istotne korzyści.

1.5. Wyjaśnienia Ministerstwa Finansów

1. Wyjaśnienia Ministerstwa finansów z zakresu restrukturyzacji działalności.

Z dniem 18.7.2013 r. weszły w życie przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z 17.6.2013 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób fizycznych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób fizycznych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz.U. z 2013 r. poz. 767) oraz rozporządzenia Ministra Finansów z 17.6.2013 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie sposobu i trybu określania

²¹ Uzasadnienie do projektu rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, s. 18.

1. Przepisy regulujące restrukturyzację działalności: Wytyczne OECD, PDOPrU...

dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz.U. z 2013 r. poz. 768).

We wskazanych przepisach wprowadzono w szczególności przepisy dotyczące trybu i sposobu określenia dochodów w przypadku restrukturyzacji działalności.

W dniu 27.2.2014 r. Ministerstwo Finansów opublikowało szczegółowe wyjaśnienia nowego zagadnienia z zakresu restrukturyzacji działalności²².

Wyjaśnienia Ministerstwa Finansów bazują na treści Wytycznych OECD w sprawie cen transferowych.

2. Przyczyny i cele restrukturyzacji. W wyjaśnieniach wskazano na procesy związane z centralizacją jako najczęściej wymienianą przyczynę restrukturyzacji działalności podmiotów powiązanych. Jak wskazano, centralizacja funkcji zarządczych oraz kontrolnych może dotyczyć procesu produkcji, dystrybucji bądź badań i rozwoju. Jednocześnie wskazano, iż celem restrukturyzacji może być również usprawnienie zarządzania procesami działalności oraz poprawa efektywności łańcucha dostaw.

W wyjaśnieniach zwrócono uwagę na dwa obszary, których może dotyczyć restrukturyzacja działalności, a mianowicie przeniesienia czegoś posiadającego istotną wartość, np. wartość niematerialną lub rozwiązania czy też istotnej renegotjacji istniejących umów. Jako przykłady podano produkcję, dystrybucję, umowy licencyjne i umowy na świadczenie usług.

3. Realokacja ryzyka i zysku. Wskazano, iż co do zasady, procesowi restrukturyzacji towarzyszy realokacja ryzyka, a w konsekwencji również realokacja zysku uzyskiwanego przez podmioty powiązane uczestniczące w restrukturyzacji działalności.

Realokacja zysku nastąpić może bezpośrednio po dokonaniu restrukturyzacji działalności lub też na przestrzeni kilku lat.

W wyjaśnieniach znalazło się spostrzeżenie, iż przeniesienie funkcji, aktywów lub ryzyk jest uzasadnione ekonomicznie wyłącznie wtedy, jeśli podmiot przejmujący dysponuje odpowiednim potencjałem w celu wykonywania odpowiednich funkcji, przejęcia aktywów, kontroli i zarządzania ryzykiem.

Nie każde przeniesienie funkcji, aktywów bądź ryzyk będzie miało charakter restrukturyzacji działalności, z uwagi na to, szczególną uwagę zwrócono na przeniesienie pomiędzy podmiotami powiązanymi istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów i ryzyk w kontekście możliwości przypisania danej funkcji, aktywów lub ryzyku istotnego potencjału zysku. Potencjał zysku jest potencjałem przenoszonym przez niektóre prawa lub inne aktywa, funkcje lub ryzyka, co oznacza, iż nie jest odrębnym aktywem wymagającym wynagrodzenia.

²² Restrukturyzacja działalności pomiędzy podmiotami powiązanymi, <https://www.podatki.gov.pl/ceny-transferowe/wyjasnienia/restrukturyzacja-dzialalnosci-pomiedzy-podmiotami-powiazanymi/>, data dostępu: 1.7.2019 r.

Dla celów podatkowych istotną kwestią w przypadku przeprowadzenia restrukturyzacji działalności jest zapewnienie zgodności warunków ustalonych lub narzuconych pomiędzy podmiotami powiązanymi w ramach restrukturyzacji działalności z warunkami, jakie ustaliłyby pomiędzy sobą podmioty niezależne, zgodnie z zasadą *arm's length*.

Jak wskazano, w przypadku braku identyfikacji porównywalnych transakcji lub podmiotów niezależnych, podatnik nie jest zwolniony z obowiązku zapewnienia zgodności warunków restrukturyzacji działalności z zasadą *arm's length*. W przypadku braku transakcji bezpośrednio porównywalnych zalecono sprawdzenie, czy niezależne podmioty zgodziłyby się na takie same warunki w porównywalnych okolicznościach.

Zwrócono uwagę, iż pomocnym działaniem jest zidentyfikowanie transakcji pomiędzy restrukturyzowanymi podmiotami oraz zidentyfikowanie podmiotów biorących udział w transakcji w celu identyfikacji pełnionych funkcji, zaangażowanych aktywów, ponoszonych ryzyk przed i po restrukturyzacji działalności przez podmioty zaangażowane w proces restrukturyzacji.

Podmioty powiązane, obok warunków, jakie ustaliłyby między sobą podmioty niezależne, powinny określić również podmiot, któremu należne jest wynagrodzenie oraz podmiot, który powinien wypłacić wynagrodzenie z tytułu restrukturyzacji działalności.

Wskazano, iż strony powinny przeprowadzić analizę opcji realistycznie dostępnych w celu oceny warunków potencjalnej transakcji.

4. Pojęcie strony. Przez stronę należy rozumieć zarówno podmiot przenoszący, jak i przejmujący funkcje, aktywa lub ryzyka.

W wyjaśnieniach określono również, iż szczególnego znaczenia nabiera kwestia przeniesienia ekonomicznie istotnych ryzyk oraz wskazania konsekwencji przeniesienia ryzyk w celu zapewnienia zgodności z zasadą ceny rynkowej.

Wyjaśnienia zawierają przykłady restrukturyzacji działalności, z którymi może się wiązać konieczność uwzględnienia potencjału zysku w wycenie przenoszonych aktywów, funkcji, lub ryzyk.

Zaakcentowano, iż podmioty powiązane w celu prawidłowego ustalenia dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania (straty) powinny przeanalizować, czy nastąpiło:

- 1) przeniesienie czegoś posiadającego istotną wartość,
- 2) rozwiązanie lub istotna renegotiacja istniejących umów.

Należy dokonać również oceny czy przeniesienie czegoś posiadającego wartość, rozwiązanie lub istotna renegotiacja umów podlegałoby wynagrodzeniu pomiędzy podmiotami niepowiązanymi w porównywalnych okolicznościach.

Do katalogu „czegoś posiadającego istotną wartość” zalicza się w szczególności:

- 1) dobra materialne,
- 2) wartości niematerialne,
- 3) zintegrowaną część przedsiębiorstwa.

1. Przepisy regulujące restrukturyzację działalności: Wytyczne OECD, PDOPrU...

W wyjaśnieniach odwołano się również do kwestii odszkodowania z tytułu rozwiązania lub istotnej renegotiacji istniejących umów.

Jak zaznaczono w wyjaśnieniach, w przypadku transakcji zawartych po dokonaniu restrukturyzacji działalności, podatnicy powinni stosować podstawowe reguły dotyczące cen transakcyjnych.

Przepisy art. 9 PDOPrU stanowią podstawę dla określenia przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej dochodów podmiotów powiązanych w drodze oszacowania. Analogiczne postanowienia zawarte są w przepisach art. 24b ustawy z 26.7.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych²³. Przepisy te stanowią podstawę prawną do określenia przez organy podatkowe lub organy kontroli skarbowej wysokości dochodu w przypadku, jeżeli pomiędzy podmiotami powiązаныmi zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, i w wyniku tego podmiot nie wykazuje dochodów albo wykazuje dochody niższe od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały.

5. Badanie warunków ustalonych lub narzuconych między podmiotami powiązаныmi. Badanie warunków ustalonych lub narzuconych pomiędzy podmiotami powiązаныmi, w świetle art. 9 PDOPrU (odpowiednio art. 24b PDOfizU) dotyczy również restrukturyzacji działalności tych podmiotów. Badanie to odbywa się zgodnie ze sposobem i trybem określania przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej dochodów w drodze oszacowania, wskazanym przez Ministra Finansów w rozporządzeniach z 10.9.2009 r.²⁴ oraz w rozporządzeniach zmieniających z 17.6.2013 r.²⁵. Znowelizowane rozporządzenia pozostają bez wpływu na zakres przedmiotowy i podmiotowy przepisów ustawowych stanowiących podstawę do oszacowania dochodu podmiotów powiązanych.

Konkludując, Wyjaśnienia Ministra Finansów precyzują zapisy wskazanych rozporządzeń w zakresie restrukturyzacji działalności oraz potwierdzają stanowisko OECD zaprezentowane w Rozdziale IX Wytycznych OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych opublikowanych w 2010 r.

²³ T.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 1387.

²⁴ TrOkreślDochOPrR oraz rozporządzenie Ministra Finansów z 10.9.2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób fizycznych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób fizycznych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz.U. z 2009 r. Nr 160, poz. 1267).

²⁵ Rozporządzenie Ministra Finansów z 17.6.2013 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz.U. z 2013 r. poz. 768) oraz rozporządzenie Ministra Finansów z 17.6.2013 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób fizycznych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób fizycznych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz.U. z 2013 r. poz. 767).

2. Restrukturyzacja jako transakcja kontrolowana

1. Istota restrukturyzacji. Restrukturyzacja działalności może przyjąć różne formy, niemniej jej kluczowym celem jest maksymalizacja zysku stron zaangażowanych w restrukturyzację²⁶.

2. Modele restrukturyzacyjne. Stosownie do rekomendacji zawartych w Wytycznych OECD wyróżniamy trzy modele restrukturyzacyjne:

- 1) konwersja dystrybutora o pełnych ryzykach na dystrybutora o ograniczonych ryzykach lub komisanta/agenta,
- 2) konwersja producenta o pełnych ryzykach na producenta kontraktowego (ang. *Contract manufacturer lub tool manufacturer*),
- 3) transfer praw do wartości niematerialnych w celu powołania odrębnego podmiotu zajmującego się zarządzaniem wartościami niematerialnymi i prawnymi.

Konwersja funkcji produkcyjnych przez producenta do producenta kontraktowego.

3. Warunki uznania transferu za model restrukturyzacyjny. Warunkiem uznania takiego transferu za model restrukturyzacyjny jest spełnienie przez nabywcę (producenta kontraktowego) następujących funkcji:

- 1) nieponoszenie ryzyka produkcyjnego (ryzyko jakości, ryzyko wielkości produkcji, ryzyko sprzedaży, ryzyko utrzymywania stoków magazynowych),
- 2) nieprowadzenie czynności związanych ze sprzedażą i marketingiem,
- 3) niepodejmowanie decyzji z zakresu rozwoju gamy produktów lub ich unowocześniania,
- 4) brak prawa do własności surowców²⁷.

Konwersja sprzedaży i funkcji marketingowych przez wytwórcę do producenta kontraktowego.

Identyfikacja czynności dokonanych pomiędzy podmiotami powiązanymi powinna uwzględniać trzy obszary analityczne:

- 1) uzasadnienie dla przeprowadzonej restrukturyzacji,
- 2) wycena wartości niematerialnych,
- 3) wynagrodzenie za ryzyko restrukturyzacyjne²⁸.

4. Warunki uznania czynności za restrukturyzację. Kluczowym kryterium uznania czynności za restrukturyzację jest jej biznesowe uzasadnienie. Jeśli podmioty niezależne dokonałyby podobnej zmiany modelu biznesowego co podmioty powiązane

²⁶ J. Harrison, Ch. Stringer, J. Singh, *Multinational Business Restructuring*, s. 9.

²⁷ U. Anderson, *Principles for the audit of the Allocation of Income between Related Persons in Cases of Cross-border Transfers of Business Functions (Administration Principles – Business Restructurings)*, *International Transfer Pricing Journal* 2011, s. 93.

²⁸ Ch. Heady, *The Allocation of Profits*, s. 13.

i w wyniku tych czynności osiągnęłyby zysk, wówczas należy uznać taką czynność za uzasadnioną ekonomicznie. Drugim warunkiem uznania za restrukturyzację jest brak przesłanki optymalizacji podatkowej. Oznacza to tym samym, że podmioty powinny kierować się celami biznesowymi bez uwzględniania możliwości osiągnięcia korzyści podatkowych. Warto zauważyć, że w przypadku, gdy głównym celem zmian w strukturze biznesowej są korzyści podatkowe, wówczas należy dokonać analizy takiej transakcji pod kątem ewentualnego wystąpienia schematu podatkowego.

2.1. Definicja restrukturyzacji w Wytycznych OECD

1. Definicja restrukturyzacji. Zgodnie z rekomendacjami zawartymi w Wytycznych OECD, restrukturyzacja działalności (biznesu) nie posiada legalnej definicji. Niemniej stosownie do pkt 9.1.²⁹, restrukturyzacja utożsamiana jest z transgranicznym transferem warunków handlowych lub finansowych pomiędzy podmiotami powiązаныmi, w tym zakończenie lub zmianę obowiązujących umów.

2. Konsekwencje restrukturyzacji. Efektem czynności restrukturyzacji jest, co do zasady, centralizacja wartości niematerialnych w jednym z podmiotów grupy kapitałowej, ryzyk lub funkcji z potencjałem do osiągnięcia zysku.

3. Elementy składające się na restrukturyzację. Wytyczne klasyfikują następujące zdarzenia jako restrukturyzującą:

- 1) konwersja dystrybutora o pełnych (rozbudowanych) ryzykach w dystrybutora o ograniczonych funkcjach i ryzykach, lub w sprzedawcę, agenta sprzedażowego lub komiśanta,
- 2) konwersja producenta o pełnych (rozbudowanych) ryzykach w producenta kontraktowego (*contract manufacturer* lub *toll manufacturer*),
- 3) transfer wartości niematerialnych lub praw do takich wartości do jednostki centralnej pełniącej funkcje zarządzającego wartościami lub prawami do wartości niematerialnych w grupie kapitałowej,
- 4) koncentracja funkcji w lokalnej lub centralnej (dominującej) jednostce,
- 5) przeniesienie kluczowych aktywów niematerialnych lub ryzyk do podmiotu operacyjnego (producenta/dystrybutora),
- 6) racjonalizacja, specjalizacja lub zmiana profilu działalności w tym zmniejszenie lub zaprzestanie działalności.

²⁹ Rozdział IX, s. 365.

2.2. Definicja restrukturyzacji w aktach wykonawczych

2.2.1. Definicja restrukturyzacji w okresie 18.7.2013 r.–31.12.2018 r.

1. Istota restrukturyzacji w świetle polskich podstaw prawnych. Restrukturyzacja działalności jest pojęciem wprowadzonym do polskich regulacji podatkowych nowelą ZmSpTrybOkrDochR. Dodanie do rozporządzenia § 23a wypełniło rekomendacje zawarte w rozdziale IX Wytycznych OECD z 2010 r. Zgodnie z brzmieniem powołanego przepisu:

- 1) organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej badają zgodność warunków ustalonych lub narzuconych w ramach restrukturyzacji działalności pomiędzy podmiotami powiązаныmi z warunkami, jakie ustaliłyby pomiędzy sobą podmioty niezależne,
- 2) przez restrukturyzację działalności, o której mowa w ust. 1, rozumie się przeniesienie pomiędzy podmiotami powiązаныmi istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub ryzyk,
- 3) w toku badania, o którym mowa w ust. 1, należy uwzględnić przyczyny gospodarcze dokonania restrukturyzacji działalności, oczekiwane korzyści z restrukturyzacji, w tym efekt synergii, oraz opcje realistycznie dostępne dla podmiotów powiązanych uczestniczących w restrukturyzacji,
- 4) organy podatkowe i organy kontroli skarbowej uznają prawidłowość przypisania podmiotowi powiązanemu ekonomicznie istotnego ryzyka wyłącznie wtedy, jeżeli zostanie wykazana zdolność podmiotu do podejmowania decyzji w zakresie zarządzania tym ryzykiem lub zdolność finansowa do poniesienia obciążeń w przypadku materializacji tego ryzyka,
- 5) organy podatkowe i organy kontroli skarbowej sprawdzają prawidłowość ustalenia prawa do wynagrodzenia podmiotu powiązanego oraz wartości wynagrodzenia podmiotu powiązanego w przypadku restrukturyzacji działalności, biorąc pod uwagę w szczególności opcje realistycznie dostępne dla podmiotów uczestniczących w tej restrukturyzacji.

Stosownie do § 23a pkt 2, restrukturyzacją działalności było dokonanie co najmniej jednej z trzech czynności, tj. przeniesienia funkcji, aktywów lub ryzyk³⁰.

2. Warunki konieczne dla uznania czynności za restrukturyzację. Istotną przesłanką uznania czynności za restrukturyzację było zidentyfikowanie korzyści z restrukturyzacji dla jednego z podmiotów oraz straty dla drugiego podmiotu. W wyniku restrukturyzacji zmieniającej m.in. profil funkcjonalny przedsiębiorstwa należało w każdym przypadku oszacować opłatę stanowiącą rekompensatę z tytułu dokonanych czynności.

³⁰ W powołanym przepisie brak jest koniunkcji czynności: przeniesienie aktywów, funkcji, ryzyk połączone są spójnikiem „lub” dlatego wystarczającym jest, żeby doszło do jednej z wyżej wymienionych czynności, aby zaistniała przesłanka restrukturyzacji.

2. Restrukturyzacja jako transakcja kontrolowana

„Restrukturyzacja jest narzędziem umożliwiającym podatnikom optymalizację kosztów działalności, utrzymanie miejsca pracy, opanowanie nowych rynków, zmianę geograficznej struktury sprzedaży, minimalizację ryzyka ewentualnej upadłości spółki”. Ustawodawca, zamieszczając nowy przepis w rozporządzeniu, odniósł się do zapisów rozdziału IX Wytycznych OECD. Przepis rozporządzenia stanowi jedynie wzmiankę rekomendacji Wytycznych zawartych w pkt 9.1–9.69 cytowanego rozdziału. Niezbędnym zatem jest odwołanie się do zapisów rozdziału IX, aby wyjaśnić istotę restrukturyzacji oraz jej wpływ na regulowanie zobowiązań podatkowych.

Zgodnie z § 23a OkrDochOsFiz z restrukturyzacją mamy do czynienia w 3 przypadkach, kiedy następuje:

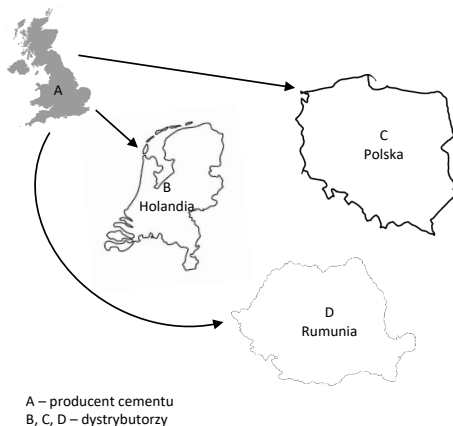
- 1) realokacja funkcji i/lub ryzyk, np. zmiana funkcji podmiotu z dystrybutorskiej na funkcję agenta (przedstawiciela) lub z funkcji pełnego producenta na funkcję producenta kontraktowego (ang. *contract manufacturer*),
- 2) przeniesienie istotnych (wartościowych) aktywów; taka sytuacja występuje, kiedy przenoszone jest *know-how*, technologie, linia produkcyjna, lista kontrahentów,
- 3) istotna (z punktu widzenia ekonomicznego charakteru transakcji) zmiana warunków umownych, np. cesja umów, znacząca zmiana warunków gwarancji itp.”³¹.

Przykład 1. Przeniesienie produkcji

Podmiot A z siedzibą w Wielkiej Brytanii jest producentem cementu, którego sprzedaż prowadzona jest przez kilka podmiotów z grupy: podmiot B z siedzibą w Holandii, podmiot C z siedzibą w Polsce oraz podmiot D z siedzibą w Rumunii. Podmioty te, pełniące funkcje dystrybutorów, realizują wynagrodzenie w wysokości 3% sprzedaży. Producent w transakcjach sprzedaży naczep do podmiotów z grupy stosuje metodę koszt plus (na sumę kosztów bezpośrednich i pośrednich z wyłączeniem kosztów ogólnego zarządu dodaje narzut 7%).

³¹ J.F. Mika, Ceny transferowe. Komentarz do rozporządzenia, s. 236–237.

Rysunek 1. Model biznesowy przed restrukturyzacją



Źródło: opracowanie własne na podstawie *J.F. Mika*, *Ceny transferowe. Komentarz do rozporządzenia*, s. 240.

Restrukturyzacja działalności polegała na przeniesieniu produkcji do dotychczasowych dystrybutorów oraz do jednego nowego podmiotu E z siedzibą w nowym państwie (Włochy).

Rysunek 2. Model biznesowy po restrukturyzacji



Źródło: opracowanie własne na podstawie *J.F. Mika*, *Ceny transferowe. Komentarz do rozporządzenia*, s. 240.

2. Restrukturyzacja jako transakcja kontrolowana

W wyniku przeniesienia funkcji między podmiotami, podmioty B, C, D i E obok pełnienia funkcji dystrybutora producenta naczepek będą uzyskiwały dodatkowe dochody. W związku z powyższym zgodnie z zasadami wolnego rynku podmioty te powinny ponieść opłaty na rzecz podmiotu A, który w wyniku restrukturyzacji utraci dotychczasowe zyski oraz potencjał ich uzyskiwania.

2.2.2. Definicja restrukturyzacji od 1.1.2019 r.

1. Zmiana definicji restrukturyzacji. Nowelizacją ustawy z 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw³², zmieniona została definicja restrukturyzacji oraz doprecyzowany został proces badania porównywalności o pięć etapów.

2. Kryteria uznania czynności za restrukturyzację. Nowa definicja restrukturyzacji wskazuje na dwa kluczowe kryteria:

- 1) istotna zmiana relacji handlowych lub finansowych, w tym zakończenie obowiązujących umów lub zmiana ich istotnych warunków,
- 2) przeniesienie pomiędzy podmiotami powiązanymi funkcji, aktywów lub kategorii ryzyka, jeśli w wyniku tego przeniesienia przewidywany średnioroczny wynik finansowy podatnika przed odsetkami i opodatkowaniem (EBIT) w trzyletnim okresie po przeniesieniu uległby zmianie o co najmniej 20% przewidywanego średniorocznego EBIT w tym samym okresie, gdyby nie dokonano przeniesienia.

Z powyższego wynika, że restrukturyzacja ma miejsce jedynie wtedy, gdy łącznie spełnione są dwa warunki, a w drugim z nich dojdzie do wypełnienia kryterium związanego ze zmianą średniorocznego EBIT-u.

2.2.2.1. Zmiana relacji umownych pomiędzy podmiotami powiązanymi

W celu identyfikacji czynności restrukturyzacyjnych należy odwołać się do definicji reorganizacji.

1. Reorganizacja. Reorganizacja to zespół działań zmierzających do podniesienia rentowności firmy. Warunkiem reorganizacji jest korzystny bilans firmy, brak zadłużenia, umożliwiające wprowadzenie działań mających na celu m.in. zmianę struktury kosztów przedsiębiorstwa oraz stworzenie potencjału do uzyskiwania zysków.

2. Restrukturyzacja. Restrukturyzacja natomiast jest rodzajem reorganizacji, który obejmuje w głównej mierze przedsiębiorstwa wymagające pilnej zmiany struktury kosztów, mające na celu ochronę przed upadłością. Restrukturyzacja rozumiana jest również jako zmiana profilu działalności przedsiębiorstwa, której głównym celem jest uzdrowienie sytuacji finansowej podmiotu.

³² Dz.U. z 2018 r. poz. 2159.

Zasadniczym warunkiem wystąpienia restrukturyzacji jest wcześniejsze istnienie relacji handlowych lub finansowych pomiędzy podmiotami powiązanymi. Dopiero zmiana ustaleń umownych lub zakończenie obowiązujących umów stanowi przesłankę do ewentualnego uznania czynności za restrukturyzację.

2.2.2.2. Sposób kalkulacji wskaźnika EBIT

1. Cechy zysku operacyjnego EBIT. W przepisie PDOPrCenTransfR wprowadzony został próg istotności dla wskaźnika zysku operacyjnego (EBIT), który powinien wynikać z danych finansowych (rachunków) podmiotu.

EBIT jest zyskiem operacyjnym przed odliczeniem podatków i odsetek.

Stosownie do § 2 pkt 1b rozporządzenia Ministra Finansów należy oszacować średnioroczny EBIT w trzyletnim okresie mającym miejsce po przeniesieniu funkcji, aktywów lub wybranej kategorii ryzyka. Oznacza to tym samym, że do obliczenia EBIT-u należy przyjąć średnią arytmetyczną, a wzór na dynamikę zysku operacyjnego może wyglądać jak niżej:

$$\text{Dynamika \% EBIT} = \frac{\text{EBIT (po restrukturyzacji)} - \text{EBIT (bez uwzględnienia restrukturyzacji)}}{\text{EBIT (bez uwzględnienia restrukturyzacji)}} \times 100\%$$

Średnioroczny EBIT w trzyletnim okresie po restrukturyzacji powinien ulec zmianie o co najmniej 20% przewidywanego średniorocznego EBIT, w tym samym okresie (trzy-letnim), gdyby nie dokonano restrukturyzacji.

Interpretacja przepisu może być niejednoznaczna z punktu widzenia rozpoznania okresu badanego. Przepis sugeruje, że należy ustalić (oszacować) EBIT podatnika w okresie trzech lat po dokonaniu restrukturyzacji nie doprecyzowując rozumienia tego okresu, który może być:

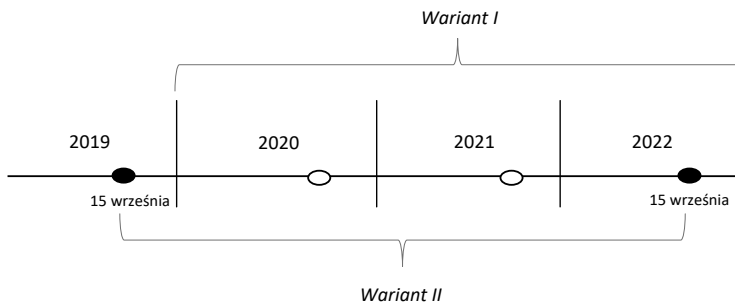
- 1) okresem trzech lat od daty zaistnienia zdarzenia restrukturyzacyjnego,
- 2) okresem pełnych trzech lat podatkowych, poczynając od następnego roku podatkowego po roku podatkowym, w którym dokonano restrukturyzacji.

Skoro regulacją objęta jest transakcja kontrolowana (restrukturyzacja), zasadnym wydaje się być rozpoznawanie EBIT-u podatnika wyodrębnionego do przeprowadzonej transakcji restrukturyzacyjnej (por. wariant II, rys. 3), a nie do całej działalności podatnika (wariant I rys. 3).

Istotne również z punktu widzenia rozpoznania obowiązku dokumentacyjnego jest jedynie zadeklarowanie zmiany EBIT-u, a nie faktyczna zmiana zysku operacyjnego przed opodatkowaniem.

3. Transakcja kontrolowana

Rysunek 3. Okres rozpoznania restrukturyzacji



Źródło: opracowanie własne.

3. Transakcja kontrolowana

1. Istota transakcji kontrolowanej. Z dniem 1.1.2019 r. nowe regulacje w zakresie cen transferowych zastąpiły identyfikację transakcji z transakcji i zdarzeń jednego rodzaju na transakcję kontrolowaną.

Zgodnie z definicją zawartą w art. 11a ust. 1 pkt 6 PDOPrU, transakcja kontrolowana oznacza identyfikowane na podstawie rzeczywistych zachowań stron działanie o charakterze gospodarczym, w tym przypisywanie dochodów do zagranicznego zakładu, których warunki zostały ustalone lub narzucone w wyniku powiązań.

2. Rodzaje transakcji kontrolowanych. Z kolei art. 11k ust. 2, jako katalog rodzajów transakcji (transakcji kontrolowanych) dzieli transakcje na:

- 1) transakcje towarowe,
- 2) transakcje finansowe,
- 3) transakcje usługowe,
- 4) transakcje pozostałe (tj. inne niż towarowe, finansowe, usługowe).

Z powyższego podziału nie sposób jednoznacznie zaklasyfikować restrukturyzacji jako wyodrębnionej transakcji kontrolowanej.

Stosownie do projektu ustawy³³, restrukturyzacja powinna być rozumiana jako pozostała transakcja (wcześniej, tj. do 31.12.2018 r. jako zdarzenie jednego rodzaju).

³³ Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Druk sejmowy Nr 2860, cz. I, Warszawa, 25.9.2018 r., s. 381.

Natomiast uszczegółowienie klasyfikacyjne odnajdziemy w pkt. 4.1 Objaśnień co do sposobu sporządzenia informacji o cenach transferowych³⁴ z załącznika do rozporządzenia Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie informacji o cenach transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych³⁵.

3. Podział restrukturyzacji. Wykaz transakcji kontrolowanych zawartych w pkt. 4.1. dzieli restrukturyzację na cztery rodzaje transakcji.

Tabela 1. Restrukturyzacja jako transakcja kontrolowana

Kod	Kategoria transakcji kontrolowanych
Inne transakcje – sprzedaż	
1501	Restrukturyzacja skutkująca przeniesieniem funkcji, aktywów lub ryzyk do podmiotu powiązanego – za wynagrodzeniem
1502	Restrukturyzacja skutkująca przeniesieniem funkcji, aktywów lub ryzyk do podmiotu powiązanego – bez wynagrodzenia
Inne transakcje – zakup	
2501	Restrukturyzacja skutkująca przeniesieniem funkcji, aktywów lub ryzyk do podmiotu powiązanego – za wynagrodzeniem
2502	Restrukturyzacja skutkująca przeniesieniem funkcji, aktywów lub ryzyk do podmiotu powiązanego – bez wynagrodzenia

Źródło: Załącznik do InfCenTrPodDochR, Objasnienia co do sposobu sporządzenia informacji o cenach transferowych.

Podsumowując, bez względu czy restrukturyzacja obejmuje jedynie jedną z trzech czynności czy łącznie wszystkie (przeniesienie funkcji, aktywów, ryzyk), restrukturyzacja powinna być wyodrębniona według kryterium rodzaju i wynagrodzenia.

³⁴ Objasnienia co do sposobu wypelniania informacji o cenach transferowych przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych, Załącznik do rozporządzenia Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie informacji o cenach transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12318206/katalog/12551021#12551021>, data dostępu: 4.9.2019 r.

³⁵ Dz.U. z 2018 r. poz. 2487.

[Przejdź do księgarni →](#)