

Łódź, wrzesień 2018



MARIAŃSKI
GROUP

RAPORT

Niedozwolone optymalizacje podatkowe - które transakcje są na czarnej liście MF?

Kancelaria Mariański Group
Łódź





1. Wstęp

- ✓ Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania
- ✓ Środki ochrony

2. Zakup akcji przez spółkę celową i połączenie w formie odwrotnego przejęcia

- ✓ Opis schematu i stanowisko wnioskodawcy
- ✓ Stanowisko organu
- ✓ Stanowisko sądu

3. Fundusze inwestycyjne zamknięte

- ✓ Opis schematu
- ✓ Stanowisko ministerstwa
- ✓ Konsekwencje

4. Restrukturyzacja

- ✓ Stanowisko organu
- ✓ Korzystny wyrok sądu

5. Wartość firmy

- ✓ Opis schematu
- ✓ Stanowisko organu
- ✓ Kryteria sztuczności

6. Miejsce zarządu spółek zagranicznych

- ✓ Opis schematu
- ✓ Stanowisko ministerstwa
- ✓ Jak rozumieć miejsce zarządu?
- ✓ Skutki





7. Podatkowe grupy kapitałowe

- ✓ Opis schematu
- ✓ Kryteria sztuczności
- ✓ Konsekwencje

8. Optymalizacje przy wypłacie wynagrodzenia

8.1. Programy motywacyjne dla członków zarządu

- ✓ Stanowisko organu
- ✓ Odmowa wydania opinii zabezpieczającej

8.2. Uczestnictwo w wynikach sklepu

- ✓ Treść wniosku
- ✓ Stanowisko organu

8.3. Konkluzja

9. Darowizna znaków towarowych

- ✓ Opis schematu
- ✓ Stanowisko organu

10. Sprzedaż towarów w formie zestawów

- ✓ Opis schematu
- ✓ Stanowisko organu
- ✓ Konsekwencje

11. Zagraniczna spółka osobowa

- ✓ Opis schematu
- ✓ Dwa etapy oceniania

12. Zwolnienie dywidendowe

- ✓ Opis schematu
- ✓ Stanowisko ministerstwa





Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania

W lipcu 2016 r. weszły w życie przepisy wprowadzające tzw. generalną klauzulę obejścia prawa podatkowego, która miała stanowić narzędzie walki z unikaniem opodatkowania.

Celem wprowadzenia klauzuli była walka ze sztucznymi, nieposiadającymi istotnego uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego strukturami biznesowymi służącymi głównie redukowaniu lub unikaniu obciążeń podatkowych.

Definicję klauzuli sformułował Wojewódzki Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 18 października 2017 r. (sygn.: I SA/Po 697/17), zgodnie z którym jest to zespół norm mających na celu przeciwdziałanie zachowaniom, które obniżają wielkość zobowiązania podatkowego dzięki czynnościom, które wprawdzie spełniają warunki formalne przewidziane dla danych transakcji, jednak sprzeciwiają się celowi ustawy podatkowej. Zgodnie z art. 119a § 1 ordynacji podatkowej (o.p.) czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania). Klauzula znajduje zastosowanie tylko do korzyści podatkowych, których wartość przekracza 100 tys. zł.

Sposób działania uznaje się za sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że nie zostałby zastosowany przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami, innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.



Przy ocenie, czy sposób działania był sztuczny, należy wziąć pod uwagę w szczególności występowanie:

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

Czynność uznaje się zaś za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, gdy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze czynności, wskazane przez podatnika, należy uznać za mało istotne. (art. 119d o.p.)

Jak widać, przepisy dotyczące klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania zawierają wiele sformułowań nieostrych, które nie ułatwiają podatnikom planowania swych działań.

W wyroku z dnia 26 kwietnia 2017 r.(I SA/Łd 236/17) WSA w Łodzi wskazał, że stwierdzenie unikania opodatkowania lub zaprzeczenie unikania opodatkowania ma miejsce zawsze w "danych okolicznościach", czy "istniejących okolicznościach", na co wskazuje brzmienie art. 119a i 119c o.p.

Wymaga to ustalenia pełnego otoczenia prawnego oraz tła ekonomicznego dokonywanej czynności.



Owo ustalenie, jak wskazuje ustawodawca, może mieć miejsce w jednym z dwóch postępowań dedykowanych w sprawach unikania opodatkowania:

- postępowaniu podatkowym "klauzulowym" lub
- postępowaniu w sprawie wydania opinii zabezpieczającej.

W żadnym innym postępowaniu nie może być rozstrzygana sprawa zastosowania bądź niezastosowania przepisu art. 119a o.p., także w postępowaniu w przedmiocie wydania interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego.

Środki ochrony

Podatnik, chcąc zabezpieczyć się przed ryzykiem zastosowania względem niego przepisów klauzulowych, nie może skorzystać z instytucji interpretacji indywidualnej, lecz zmuszony jest wszcząć postępowanie o wydanie opinii zabezpieczającej. Jak orzekł WSA w Białymstoku (I SA/Bk 1227/17) w wyroku z dnia 5 grudnia 2017 r. ujemną przesłanką wszczęcia postępowania w przedmiocie wydania interpretacji indywidualnej jest wystąpienie uzasadnionego przypuszczenia, że elementy przedstawionego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a o.p. Powyższe ma miejsce w przypadku, gdy w oparciu o obiektywne przesłanki organ domyśla się, że takie rozstrzygnięcie mogłoby zapaść w stosunku do elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. Organ nie musi mieć pewności, że decyzja zostanie na pewno wydana. Wystarczy, że w oparciu o racjonalne podstawy istnieje podejrzenie, że opisana czynność może stanowić unikanie opodatkowania w rozumieniu art. 119a o.p.





Ministerstwo Finansów opublikowało serię ostrzeżeń i wyjaśnień, w której zdefiniowano schematy niedopuszczalnej optymalizacji podatkowej, tworząc swoistą czarną listę niedopuszczalnych transakcji. W ten sposób MF wskazało działania, do których znajdzie zastosowanie klauzula o unikaniu opodatkowania. Rzecz jasna, dokumenty te, mimo pełnienia istotnej funkcji informacyjnej, nie przewidziały wszystkich możliwych sytuacji, do jakich może zostać zastosowana klauzula. Toteż wraz z jej ustanowieniem, wprowadzono do ordynacji podatkowej również przepisy przewidujące instytucję opinii zabezpieczającej, która miała stanowić instrument ochrony dla podatnika, umożliwiając mu przedstawienie do oceny organu planowanych przez siebie działań i późniejsze powołanie się na uzyskaną w ten sposób opinię. Jednakże ze względu na wysokie koszty jej uzyskania oraz długi czas oczekiwania na wydanie opinii, od czasu jego wprowadzenia aż do dziś, nie cieszy się ona popularnością i nie spełnia wysuwanych oczekiwań. Co za tym idzie, wciąż nie jest zadaniem prostym jednoznaczne wskazanie, które transakcje można uznać za w pełni bezpieczne, a przy których istnieje ryzyko ich zakwestionowania w postępowaniu klauzulowym. W efekcie po wprowadzeniu klauzuli podejmowanie prób optymalizacyjnych stało się znacznie bardziej niebezpieczne, jednakże z odpowiednim przygotowaniem wciąż pozostają one możliwe do przeprowadzenia i mogą być, po uwzględnieniu wytycznych ministerstwa, zrealizowane w sposób bezpieczny.

Poniżej, w sposób chronologiczny, omówione zostały ostrzeżenia oraz komunikaty Ministerstwa Finansów dotyczące stosowania klauzuli generalnej przeciwko unikaniu opodatkowania w odniesieniu do poszczególnych, popularnych schematów optymalizacyjnych, a także jedyna wydana dotąd opinia zabezpieczająca i przypadki odmów jej wydania.





2. ZAKUP AKCJI PRZEZ SPÓŁKĘ CELOWĄ I POŁĄCZENIE W FORMIE ODWROTNEGO PRZEJĘCIA

Jak wspomniano we wstępie, przewidzianym przez ustawodawcę sposobem ochrony podatnika przed zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania są wydawane przez Ministra Finansów opinie zabezpieczające. Jest to kosztowna oraz niezbyt popularna procedura, a mimo iż minister uzyskał możliwość wydawania tych opinii już 15 lipca 2016 r. to na pierwsze rozstrzygnięcie, w dodatku odmowne, trzeba było czekać do 12 kwietnia 2017 r. Odmowa ta (sygn: SP3.8011.3.2016) dotyczyła dwóch zakwestionowanych przez ministra transakcji: zakupu akcji spółki giełdowej przez specjalnie do tego utworzoną spółkę celową i połączenia przez przejęcie (w formie odwrotnego przejęcia).

Opis schematu i stanowisko wnioskodawcy

Będąca wnioskodawcą spółka akcyjna (spółka X) przedstawiła schemat planowanych przez siebie działań, który obejmował następujące etapy:

- pozyskania przez spółkę X strategicznego inwestora Z, który ma udziały w spółce celowej Y,
- nabycia przez spółkę Y (polska spółka celowa pełniąca funkcję tzw. wehikułu akwizycyjnego) akcji spółki X,
- przejęcia przez spółkę X spółki Y w drodze tzw. odwrotnego połączenia (w wyniku tej transakcji X przejmuje swoje własne akcje należące wcześniej do Y),
- sprzedaży akcji własnych X inwestorowi Z.





Jako uzasadnienie dla zastosowania takiego schematu spółka wskazała chęć pozyskania istotnego dla jej dalszego rozwoju, strategicznego inwestora, dla którego nabycie akcji w inny sposób byłoby niekorzystne ekonomicznie. W takim przypadku Z musiałby zdecydować się na ustanowienie zabezpieczenia w wysokości nie mniejszej niż 100% wartości akcji i ponieść koszty gwarancji bankowej, co mogłoby zmniejszyć jego płynność finansową. W związku z tym, zdecydowano się na strukturę nabycia akcji X za pośrednictwem polskiej spółki celowej, Zdaniem wnioskodawczynie do przedstawionego schematu nie powinny znaleźć zastosowania przepisy klauzuli, ponieważ, mimo iż w efekcie przedstawionych działań mogłaby ona ponieść stratę podatkową na sprzedaży akcji własnych, to jednak główny cel podjętych czynności był inny. Warunkiem zastosowania klauzuli jest zaś cel podejmowanych czynności w postaci chęci osiągnięcia korzyści podatkowej.

Stanowisko organu

Z tak sformułowanym stanowiskiem nie zgodził się organ, wskazując iż do nabycia akcji spółki X przez inwestora Z nie musi być wykorzystana spółka akwizycyjna (Y). Minister stwierdził nieracjonalny charakter oraz sztuczność dokonanej transakcji, a za główny jej cel uznał osiągnięcie korzyści podatkowej. Porównanie zaoszczędzonych kosztów zabezpieczenia z wygenerowaną stratą podatkową wykazało bowiem, iż oszczędności te wynosiłyby niewielki procent straty podatkowej, w związku z czym należało je uznać za mało istotne. Zgodnie zaś z art. 119d o.p. czynność uznaje się za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, gdy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze czynności, wskazane przez podatnika, należy uznać za mało istotne. Minister uznał więc, iż strata byłaby wykreowana sztucznie, ponieważ, jak wynikało z dotychczasowego kursu, zasadniczo akcje spółki X nie przynoszą strat ekonomicznych.





Dodał też, że wbrew twierdzeniom spółki X, z okoliczności sprawy nie wynika, żeby sam inwestor kierował się chęcią uniknięcia kosztów z tytułu zabezpieczenia i gwarancji.

Stanowisko sądu

Odmowa ta została zaskarżona przez wnioskodawcę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, jednak również on uznał, że działania spółki miały charakter sztuczny. W wyroku z 30 maja 2018 r. (sygn: III SA/Wa 2226/17) stwierdził, iż jedynym zadaniem powołania spółki celowej było doprowadzenie do odwrotnego przejęcia akcji. Zdaniem sądu, spółce chodziło tylko o to, by akcje sprzedać za kwotę znacząco niższą od tej, za którą spółka celowa skupiła je z rynku jako pośrednik, co dawało spółce zysk w postaci dużej straty do odliczenia. Organ prawidłowo zaś wykazał jak wielką korzyść podatkową mogła osiągnąć spółka i jak nieznaczące z jej perspektywy są oszczędności z tytułu zabezpieczenia czy gwarancji bankowej, na które się powoływała.

W swoim orzeczeniu WSA zajął się również kwestią konstytucyjności przepisów o wydaniu opinii zabezpieczającej, nie stwierdzając przy tym jakiegokolwiek niezgodności z ustawą zasadniczą. Zdaniem WSA, obowiązujące obecnie uregulowanie w pełni odpowiada wytycznym, które podał Trybunał Konstytucyjny w swoim wyroku (K 4/03). Przy tej okazji sąd podkreślił, że choć aktualne przepisy zawierają pojęcia nieostre, to mimo tego nie można zarzucić im naruszenia zasady poprawnej legislacji.





3. FUNDUSZE INWESTYCYJNE ZAMKNIĘTE

Ostrzeżenie MF przed optymalizacją podatkową FIZ z wykorzystaniem obligacji z 8 maja 2017 r. wskazuje przykład schematu optymalizacyjnego uznanego przez MF za niedozwolony, do którego znaleźć mogą zastosowanie przepisy klauzuli o unikaniu opodatkowania.

Opis schematu

Przedmiotem zainteresowania MF są struktury, w których występuje kilka podmiotów powiązanych kapitałowo z funduszem inwestycyjnym zamkniętym (FIZ), jako podmiotem dominującym. Kluczową rolę odgrywają tutaj tzw. spółki transparentne podatkowo, co oznacza, iż dochód osiągnięty przez taką spółkę opodatkowany jest na poziomie jej wspólników, a one same nie są podatnikami podatku dochodowego. Są to spółki komandytowe lub podobne utworzone zgodnie z ustawodawstwem innych państw np. luksemburskie spółki o statusie zbliżonym do spółek komandytowo-akcyjnych (Societe en Commandite Speciale - SCSp).

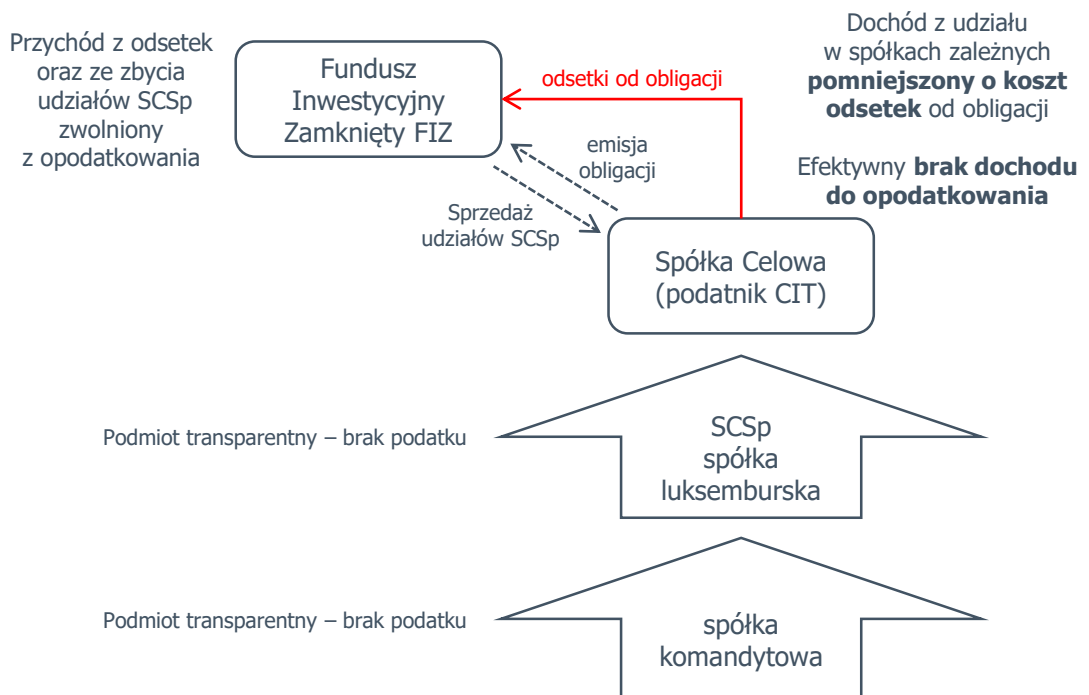
W analizowanych w ostrzeżeniu przypadkach następowała zmiana przedstawionej powyżej struktury właścicielskiej finansowana przez emisję obligacji w taki sposób, by przychody z działalności gospodarczej zostały obniżone przez koszty odsetek z obligacji. Pojawienie się tego rodzaju optymalizacji podatkowej pozostaje w związku ze zniesieniem zwolnienia podatkowego i objęciem od stycznia 2017 r. opodatkowaniem przychodów FIZ z udziału w spółkach transparentnych.

W ostrzeżeniu MF podało jako przykład takiej struktury sytuację, w której spółka komandytowa jest właścicielem budynku i osiąga przychody z tytułu jego wynajmowania.



Wspólnikiem uprawnionym do udziału w dominującej części zysku tej spółki jest luksemburska spółka SCSp. Spółka SCSp, tak samo jak spółka komandytowa, nie jest podatnikiem CIT, zatem jej przychody i koszty przypisywane są do udziałowca, którym jest FIZ. W skutek zastosowania takiej struktury dochody osiągnane z tytułu najmu przez spółkę komandytową powinny podlegać efektywnemu opodatkowaniu na poziomie udziałowca spółki luksemburskiej, a więc w FIZ. Jak bowiem wspomniano powyżej, od 1.01.2017 r. tego rodzaju przychody FIZ nie korzystają już ze zwolnienia w podatku dochodowym.

Aby obniżyć to opodatkowanie, przedsiębiorcy dokonują przekształceń własnościowych polegających na sprzedaży przez FIZ przysługujących mu udziałów w spółce SCSp do mającej status podatnika podatku dochodowego spółki celowej. Spółka celowa finansuje zaś ten zakup poprzez emisję obligacji, które są obejmowane przez FIZ. Tym samym FIZ udziela finansowania na zakup składników własnego majątku.



źródło: www.mf.gov.pl



Efektom zastosowania powyższego schematu jest sytuacja, w której przychody z tytułu najmu przypisywane będą spółce celowej, jednakże zostaną pomniejszone o koszty odsetek od obligacji. Natomiast w rozliczeniu podatkowym FIZ w miejsce przychodów ze spółek zależnych (podlegających opodatkowaniu od 1 stycznia 2017 r.) pojawi się przychód z odsetek od obligacji spółki celowej, który jest zwolniony z opodatkowania.

Stanowisko ministerstwa

Zdaniem MF, w przypadku zastosowania opisanego powyżej schematu optymalizacyjnego, znaleźć zastosowanie mogą przepisy klauzuli obejścia prawa podatkowego, albowiem okoliczności dokonania tych operacji wskazują, iż mogły być one dokonane przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej (obniżenie podstawy opodatkowania przez wykreowanie kosztu podatkowego w postaci odsetek od obligacji), a sposób działania uczestniczących w niej podmiotów był sztuczny.

MF wskazał, iż w normalnych warunkach obrotu działające rozsądnie podmioty gospodarcze, kierujące się celami ekonomicznymi oraz oceną ryzyka biznesowego, nie udzielają finansowania (poprzez pożyczki czy obligacje) na nabycie własnych składników majątku (w szczególności udziałów w spółkach zależnych), jeżeli ten majątek generuje dla nich przychody.

Ocena, czy konkretny stan faktyczny należy uznać za agresywną optymalizację podatkową należeć będzie do organów kontrolnych, które mogą dokonywać ustaleń z wykorzystaniem wszelkich dostępnych środków dowodowych. Będą one przy tym zwracać szczególną uwagę na to, jaką rolę przy planowaniu lub realizacji optymalizacji odegrały usługi doradztwa prawnego lub podatkowego.





Konsekwencje

W przypadku stwierdzenia, że transakcje zostały dokonane w sposób sztuczny, konsekwencje obejmować mogą pozbawienie nienależnie uzyskanej korzyści podatkowej. W szczególności przychody FIZ z odsetek od obligacji mogą zostać uznane za formę udziału w dochodach spółek transparentnych podatkowo zależnych od FIZ, a więc za przychód, który nie korzysta ze zwolnienia podatkowego. Ponadto ostrzeżono przed możliwością wyłączenia odsetek od obligacji z kosztów uzyskania przychodów spółki celowej. Stwierdzenie uszczupień podatkowych wskutek tego rodzaju transakcji może się wiązać także z odpowiedzialnością karno-skarbową.

4. RESTRUKTURYZACJA

Druga odmowa wydania opinii zabezpieczającej (SP3.8011.4.2016) opublikowana została 22 maja 2017 r. i dotyczyła optymalizacji podatkowej w przypadku restrukturyzacji spółki. Przedstawiony przez wnioskodawcę schemat planowanej restrukturyzacji przewidywał dwa etapy działań:

- Po pierwsze: Podział przez wydzielenie spółki operacyjnej (A), w której nagromadzone były zyski niepodzielone z lat ubiegłych z alokacją tych zysków do spółki przejmującej (B) w ramach majątku wydzielanego;
- Po drugie: Przekształcenie spółki przejmującej (B), będącej spółką z o.o., do której alokowane były zyski niepodzielone spółki dzielonej (A) w spółkę komandytową.





Stanowisko organu

Zdaniem Szefa KAS opisany schemat może być uznany za sztuczny i prowadzący do osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z celem ustawy, a więc mogą doń znaleźć zastosowanie przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Szef KAS wskazał, że rezultatem podziału spółki operacyjnej (A) i wydzielenia z niej majątku do spółki przejmującej (B) było powstanie w spółce B kapitału zapasowego wynikającego z nadwyżki wartości rynkowej przejętych od spółki dzielonej (A) aktywów nad wartością nominalną nowoutworzonych, wyemitowanych przy podziale udziałów (agio). Podkreślił, że agio z podziału w spółce przejmującej (B) nie spełnia definicji tzw. niepodzielonych zysków chociaż odpowiada ekonomicznie wartości dawnych zysków niepodzielonych ulegającej podziałowi spółki operacyjnej (A). W związku z czym, w wyniku przekształcenia spółki przejmującej (B) w spółkę komandytową nie zostanie opodatkowana wartość dawnych zysków niepodzielonych spółki operacyjnej. Prowadzić to będzie do bezpodatkowej dystrybucji zysków niepodzielonych do wspólników, co może być uznane za korzyść podatkową.

Jednocześnie Szef KAS wskazał na reorganizację jako czynność, której jego zdaniem powinien dokonać wnioskodawca, a która pozwalałaby na dystrybucję do wspólników zysków niepodzielonych z lat ubiegłych i prowadziłaby do opodatkowania tego zysku po stronie wspólników podatkiem dochodowym.





Korzystny wyrok sądu

Powyższa odmowa wydania decyzji zabezpieczającej również została zaskarżona do WSA, który przyznał rację skarżącemu. W wyroku z 8 czerwca 2018 r. o sygn. III SA/Wa 2354/17 sąd zaznaczył wyraźnie, iż organ potrzebuje twardych dowodów na to, że uniknięcie opodatkowania jest głównym celem działań podatnika, a odmowa wydania opinii przez Szefa KAS musi być oparta na konkretnych powodach, a nie tylko przypuszczeniu.

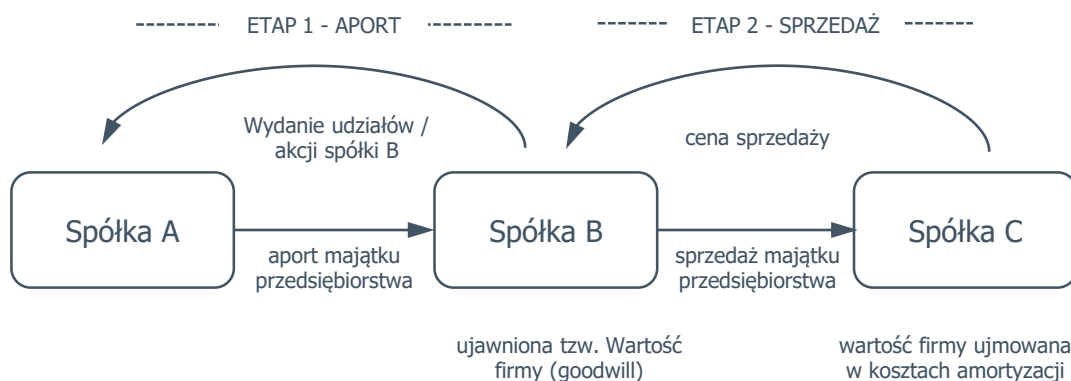
WSA stwierdził, że osiągnięcie korzyści podatkowej nie jest samo w sobie niedozwolone. Jest ono dozwolone w świetle klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w przypadkach, gdy głównym celem danego działania jest osiągnięcie określonego efektu gospodarczego, nie zaś samej korzyści podatkowej. WSA wskazał, że to na organie ciąży ciężar udowodnienia kierowania się przez podatnika przede wszystkim niedozwolonym celem podatkowym, a nie celem ekonomicznym. W sytuacji, gdy równolegle występują zarówno korzyści gospodarcze, jak i podatkowe, klauzula obejścia prawa podatkowego nie znajdzie zastosowania. Aby zatem odmówić wydania opinii, organ musiałby dowieść, że w porównaniu z osiągniętą korzyścią podatkową, cele gospodarcze są mało istotne.

Sąd zauważył również sprzeczność we wskazaniu przez Szefa KAS czynności, jaką jego zdaniem powinien podjąć wnioskodawca. Z jednej strony kwestionuje on słuszność podziału przez wydzielenie, a z drugiej sam go proponuje i podobnie jak podatnik wydziela składniki majątkowe, tyle że inne, nie tłumacząc przy tym, dlaczego uważa, że postępowanie podatnika było nieprawidłowe, choć powinien.



22 maja 2017 r. Ministerstwo Finansów opublikowało ostrzeżenie przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem wartości firmy. MF przedstawiło w nim schemat transakcji aportu i sprzedaży przedsiębiorstwa albo zorganizowanej części przedsiębiorstwa (ZCP), które może powodować ujawnienie wartości firmy tzw. goodwill. Jest to różnica między ceną nabycia przedsiębiorstwa (ZCP) a wartością jego składników majątkowych netto.

Opis schematu



źródło: www.mf.gov.pl

Niedozwolony schemat optymalizacyjny polega w tym przypadku na podzieleniu operacji przeniesienia przedsiębiorstwa lub ZCP z jednej spółki (Spółka A) do spółki docelowej (Spółka C), bez ekonomicznego uzasadnienia, na etapy tak, aby ujawnić wartość firmy bez opodatkowania w spółce pośredniczącej (Spółka B), a jednocześnie zapewnić spółce docelowej korzyść podatkową w postaci amortyzacji. Przy czym wartość firmy kreowana jest sztucznie. W najczęstszych przypadkach optymalizacji Spółki A, B i C są podatnikami CIT, powiązаныmi pośrednio lub bezpośrednio.



Aport przedsiębiorstwa (lub ZCP) skutkuje przeniesieniem składników majątkowych Spółki A do Spółki B w zamian za co Spółka A obejmuje udziały w Spółce B. Wycena aportu wnoszonego przez Spółkę A jest dokonywana w wartości znacznie przewyższającej wartość jej aktywów netto. Wskutek takiego aportu w księgach Spółki B pojawiają się te same aktywa, które były w Spółce A oraz jest ujawniana dodatkowa pozycja - dodatnia wartość firmy. Analogicznie jak przy sprzedaży przedsiębiorstwa, wartość firmy ekonomicznie odpowiada nadwyżce wartości całego przedsiębiorstwa Spółki A wycenianej w związku z aportem ponad wartość udziałów/akcji objętych przez Spółkę A w zamian za aport.

Przepisy podatkowe dotyczące aportów przedsiębiorstwa lub ZCP przewidują brak opodatkowania w momencie aportu. Skutkiem takiej neutralności podatkowej aportu przedsiębiorstwa lub ZCP jest brak możliwości amortyzacji wartości firmy w Spółce B. Goodwill wytworzony w ramach aportu przedsiębiorstwa nie podlega amortyzacji, natomiast w przypadku nabycia w drodze sprzedaży – tak. Z tego względu powyższy schemat optymalizacji podatkowej zakłada drugi krok polegający na sprzedaży otrzymanego majątku na rzecz Spółki C, w niedługim czasie po otrzymaniu aportu. W rezultacie Spółka C uzyskuje majątek przedsiębiorstwa lub ZCP na podstawie umowy sprzedaży, co – inaczej niż aport – umożliwi amortyzację wszystkich jego składników, w tym wartość firmy, która nie mogła być amortyzowana w Spółce B.

Stanowisko organu

MF wskazuje, iż zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (art. 119a o.p.) do tego rodzaju przesunięć majątkowych może mieć miejsce tylko wtedy, jeżeli powyższe transakcje dokonywane są w takiej sekwencji lub w takich okolicznościach,





które wskazują na to, że ich celem było przede wszystkim odniesienie korzyści podatkowej. Ich ustalenie wymaga od organów skarbowych oceny wszystkich okoliczności sprawy, wyjaśnienia jak wielka była korzyść podatkowa i czy transakcja realizowała istotne cele ekonomiczne inne niż korzyść podatkowa.

Kryteria sztuczności

W komunikacie podano okoliczności wskazujące na sztuczność przeprowadzanej operacji:

- nieuzasadnione dzielenie operacji lub angażowanie podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego,
- dokonanie obu kroków (aport oraz sprzedaż tego samego majątku) w krótkich odstępach czasu, niepozwalających Spółce B na prowadzenie rzeczywistej działalności gospodarczej w oparciu o majątek uzyskany w drodze aportu.
- Element sztuczności przy wyodrębnianiu ZCP ze Spółki A, poprzedzający aport, np. wyodrębnienie z działającego przedsiębiorstwa kluczowych aktywów, umów z najważniejszymi kontrahentami lub kluczowych pracowników w celu przeniesienia ich do innej spółki.
- Dokonanie aportu i sprzedaży przedsiębiorstwa lub ZCP po wartości przewyższającej wielokrotnie (np. kilkudziesięciokrotnie) wartość aktywów netto.
- Taki udział kancelarii doradczej w transakcji, który wychodzi poza normalny – regulowany odpowiednimi ustawami i zasadami etyki korporacji zawodowych – zakres usług doradczych, które zwykle nie obejmują inicjowania czy aranżowania przekształceń majątkowych przedsiębiorstw lub dostarczania spółek, wyposażonych w określone instrumenty prawne pod konkretną optymalizację.

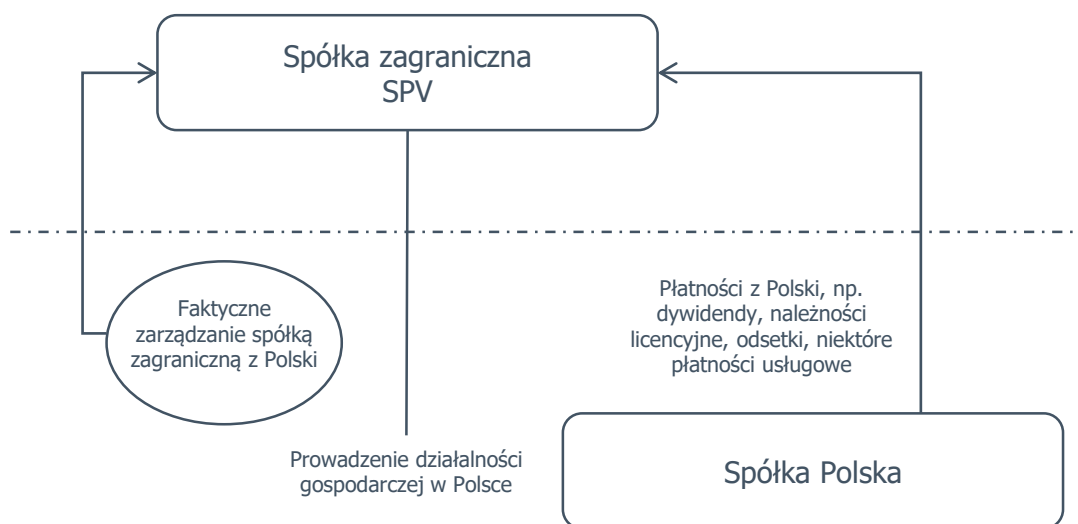




6. MIEJSCE ZARZĄDU SPÓŁEK ZAGRANICZNYCH

12 czerwca 2017 r. Ministerstwo Finansów opublikowało ostrzeżenie przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem spółek zagranicznych z uwagi na przepisy dotyczące tzw. miejsca zarządu (Nr 003/17). MF ostrzega w nim przed stosowaniem schematów optymalizacyjnych, w których zagraniczne spółki kapitałowe są faktycznie zarządzane z terytorium Polski, a ich rejestracja za granicą służy jedynie stworzeniu pozorów, że działalność prowadzona za pośrednictwem tych spółek zagranicznych nie podlega opodatkowaniu w Polsce.

Opis schematu



źródło: www.mf.gov.pl

Ostrzeżenie to dotyczy w szczególności sytuacji, w której polscy podatnicy (osoby fizyczne lub prawne), prowadzący działalność gospodarczą w Polsce i osiągający dochody z terytorium Polski, są kuszeni propozycjami oszczędności podatkowych polegającymi na tzw. „przeniesieniu działalności do innego kraju”.





W tym celu rejestrowane są spółki na terytorium kraju obcego, które nie prowadzą tam rzeczywistych operacji gospodarczych (tzw. „conduit company”, „letterbox company”), w których polski podatnik nabywa udziały i poprzez które ma być kontynuowana jego działalność w Polsce, przy czym dochody mają w założeniu podlegać opodatkowaniu wyłącznie na terytorium tego kraju obcego.

Innym wariantem tej optymalizacji jest rejestrowanie spółki na terytorium kraju sąsiedniego w celu nabywania samochodów luksusowych lub sportowych. Samochody te, wyposażone w zagraniczne tablice rejestracyjne, są następnie udostępniane do wyłącznego korzystania w Polsce przez osoby fizyczne, stale przebywające w Polsce (np. na terenie jednego województwa) i będące udziałowcami tych spółek.

Stanowisko ministerstwa

Zdaniem MF tego typu optymalizacje mogą stanowić tzw. agresywną optymalizację podatkową i skutkować zastosowaniem przepisów o klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Zgodnie z ustawą o CIT oraz wytycznymi MF należy stwierdzić, że brak obowiązku podatkowego w Rzeczypospolitej występuje w sytuacji, gdy dany podmiot ma zarówno zarząd (faktyczny i formalny), jak i siedzibę poza terytorium RP oraz nie osiąga na jej terenie żadnych dochodów z prowadzonej działalności gospodarczej. Natomiast podatnik posiadający zarząd lub siedzibę na terytorium Polski podlega obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia.





Jak rozumieć miejsce zarządu?

MF szczegółowo wskazuje w ostrzeżeniu, jak należy rozumieć kwestię posiadania przez spółkę zarządu na terytorium RP i interpretuje tę kwestię wyjątkowo szeroko. Warunek posiadania zarządu, o którym mowa w art. 3 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (updop), należy odczytywać nie tylko w znaczeniu formalnym (tj. siedziby organu zarządzającego) ale także w znaczeniu sprawowania na terytorium Polski zespołu czynności, które funkcjonalnie składają się na całość procesu zarządzania jego działalnością i majątkiem.

Należy brać pod uwagę zarówno istotne dla rozwoju spółki decyzje podejmowane przez zarząd, jak i codzienne, bieżące decyzje dotyczące podmiotu zarządzanego. Znaczenie może mieć to, gdzie odbywa się zlecanie zadań, składanie zamówień zleceniobiorcom, wydawanie pracownikom poleceń, miejsce w którym znajdują się pracownicy i zleceniobiorcy. Należy także brać pod uwagę czy członek zarządu dysponuje za granicą stałym biurem, personelem obsługującym, czy członek zarządu zazwyczaj przebywa w tym miejscu w godzinach pracy, czy też miejsce takie jest jedynie adresem formalnym wykorzystywanym równolegle przez wiele niepowiązanych ze sobą podmiotów. Okolicznościami pomocniczymi dotyczącymi procesu decyzyjnego mogą być też służbowa korespondencja emailowa, dowody przebywania w innym państwie, takie jak koszty związane z przejazdami lub przelotami, wynajmem mieszkania lub posiadanie mieszkania za granicą przez członka organu zarządzającego.

W przypadku niestałego miejsca faktycznego zarządzania przedsiębiorstwem, gdy decyzje gospodarcze podejmowane są za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej, dla ustalenia, gdzie istotnie sprawowany jest zarząd,





liczy się także to, gdzie decyzje zostały faktycznie przygotowane przez fachowy personel i gdzie zostały zebrane i przetworzone dane lub dokonane analizy przed podjęciem tych decyzji.

MF wskazało w ostrzeżeniu także katalog okoliczności, których wystąpienie może świadczyć o braku miejsca zarządu spółki zagranicznej [SPV] w państwie jej formalnej siedziby. Są to m.in. sytuacje gdy:

- członkowie zarządu SPV są jednocześnie członkami zarządu w polskich spółkach/innych spółkach z grupy;
- członkowie zarządu SPV przebywają i wykonują swoje funkcje na terytorium Polski (co potwierdza np. ich rezydencja podatkowa/obywatelstwo);
- brak przypisania zakresu obowiązków/kompetencji poszczególnym członkom zarządu SPV;
- korzystanie w szerokim zakresie z usług powierniczych (tzw. „fiduciary services”);
- brak faktycznej możliwości prowadzenia spraw SPV w państwie jej siedziby (brak biura/dostępnej sali konferencyjnej);

Skutki

Jeżeli więc SPV – formalnie zarejestrowana za granicą – w rzeczywistości posiada zarząd w Polsce, to zgodnie z przepisami podatkowymi podlega ona opodatkowaniu od całości jej dochodów w Polsce.

Oznacza to, że zarząd spółki SPV ma obowiązek zapłaty podatku dochodowego, złożenia deklaracji rocznej i wpłacania zaliczek na podatek dochodowy w Polsce. Na SPV ciąży także obowiązek poboru podatku u źródła od należności wypłacanych przez nią do innych odbiorców według reguł nakładanych przez prawo polskie,





a członkowie jej zarządu – także tzw. „nominee board members” zapewniani w ramach usług typu „corporate services” – podlegają odpowiedzialności podatkowej i karnoskarbowej według polskich przepisów.

Co istotne, MF informuje również, że zasady te dotyczą nie tylko przyszłych rozliczeń SPV, ale obejmują również przeszłe okresy rozliczeniowe, w tym sprzed 15 lipca 2016 r., tj. sprzed wprowadzenia przepisów o klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

7. PODATKOWE GRUPY KAPITAŁOWE

Ostrzeżenie Ministerstwa Finansów przed optymalizacją podatkową w ramach podatkowych grup kapitałowych (PGK) z 26 czerwca 2017 r. wskazuje na kolejny schemat optymalizacyjny, do którego zdaniem MF znaleźć mogą zastosowanie przepisy dotyczące klauzuli obejścia prawa podatkowego. PGK tworzone są w celu umożliwienia wchodzącym w skład grupy podmiotom wspólnego rozliczenia się z podatku dochodowego. PGK zawiązuje się na nie mniej niż 3 lata i muszą w niej uczestniczyć minimum dwie spółki.

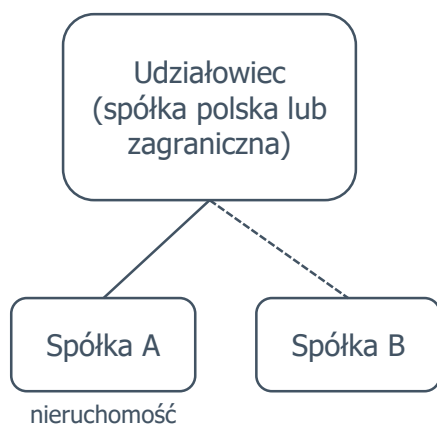
Opis schematu

Opisany w ostrzeżeniu mechanizm optymalizacyjny obejmuje kilka etapów. Punkt wyjścia stanowi sytuacja, w której spółka A zamierza dokonać zbycia składników majątku, z którego dochód ze sprzedaży podlegałby opodatkowaniu 19% CIT, przy czym udziałowcem spółki A jest spółka holdingowa, będąca podmiotem polskim lub zagranicznym.

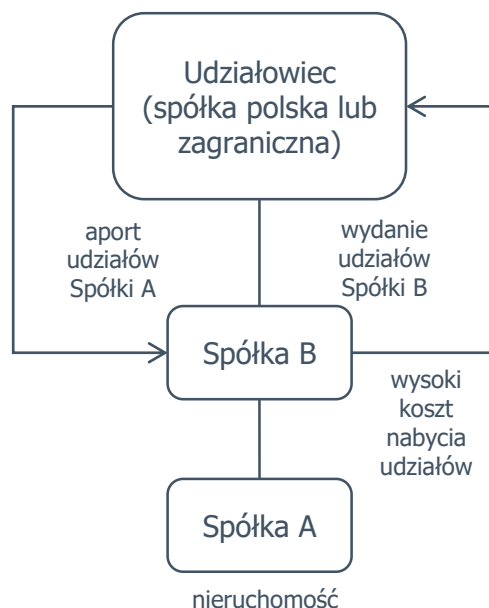




Struktura wyjściowa



Etap 1: wymiana udziałów



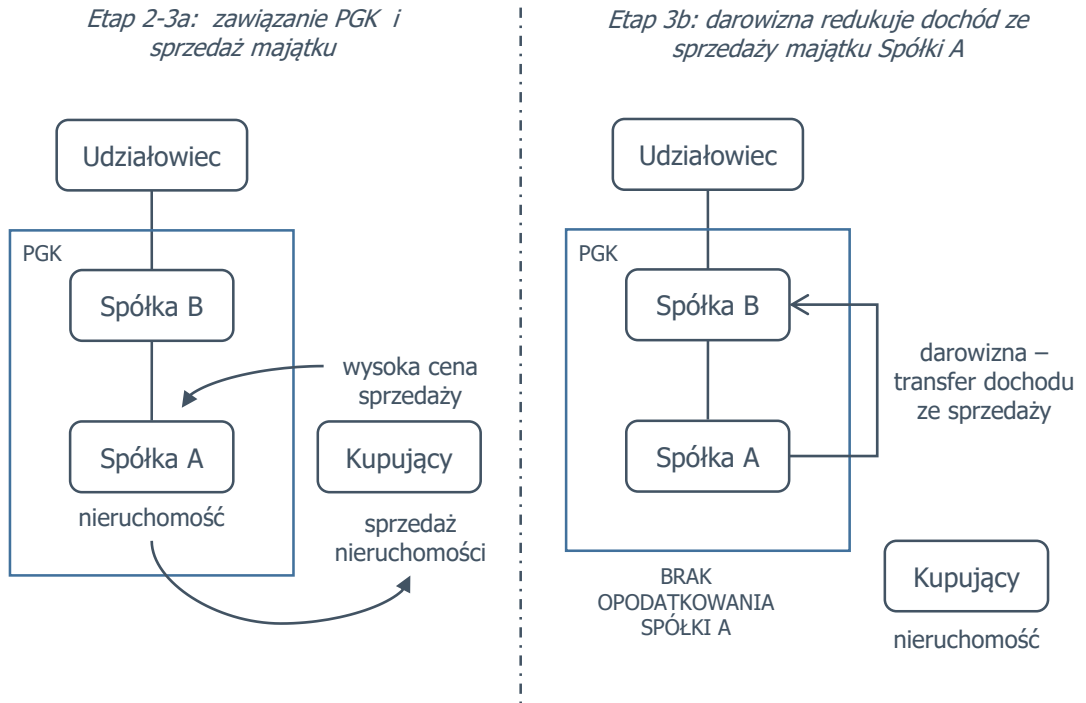
źródło: www.mf.gov.pl

Pierwszy, przygotowawczy etap stanowi wprowadzenie zmian w strukturze udziałowej za sprawą dokonania wymiany udziałów oraz wprowadzenia do struktury spółki B. Spółka B otrzymuje od spółki holdingowej udziały w Spółce A, posiadającej zwykle majątek w postaci nieruchomości. W wyniku wymiany Spółka B staje się nowym udziałowcem Spółki A. W zamian za to spółka B podnosi swój kapitał i wydaje spółce holdingowej swoje udziały, których wartość odpowiada wartości majątku spółki A. Wymiana udziałów jest co do zasady neutralna podatkowo, więc opodatkowanie w Spółce B nastąpi dopiero w przypadku sprzedaży udziałów Spółki A.

W przypadku takiego zbycia Spółka B będzie miała prawo zaliczyć do kosztów podatkowych wartość własnych udziałów wydanych na rzecz spółki holdingowej, które stanowią „cenę” nabycia udziałów w spółce A.



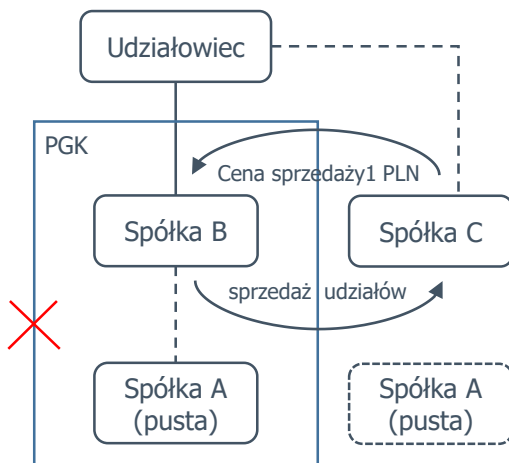
Etap drugi dotyczy utworzenia PGK w skład której wejdą spółka A oraz spółka B jako spółka dominująca. Umożliwia to wspólne rozliczenie podatku CIT przez te spółki.



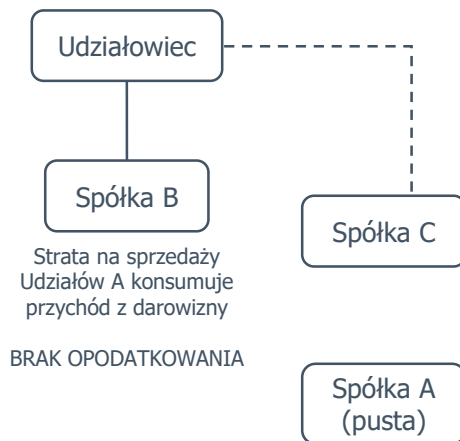
źródło: www.mf.gov.pl

Trzeci etap obejmuje sprzedaż majątku spółki A na rzecz podmiotu trzeciego połączoną ze zobowiązaniem do dokonania darowizny na rzecz spółki B środków uzyskanych przez spółkę A ze sprzedaży. Darowizna ta pomniejsza dochód ze sprzedaży dokonanej przez spółkę A, w związku z czym efektywnie nie dochodzi do opodatkowania z tego tytułu. W rezultacie tych transakcji, spółka A wyzbywa się całego majątku i staje się „spółką pustą”. Poprzez darowiznę następuje więc transfer dochodu ze spółki A do spółki B.

Etap 4 : powstanie straty na zbyciu udziałów Spółki A



Sytuacja po optymalizacji



źródło: www.mf.gov.pl

Etap czwarty polega na zbyciu przez spółkę B udziałów w spółce A do spółki C. Zbycie to skutkuje rozwiązaniem PGK. Wartość spółki A, jako spółki pustej, jest niewielka, więc cena sprzedaży udziałów w spółce A jest bardzo niska. W ten sposób, biorąc pod uwagę wysoki koszt nabycia udziałów w spółce A w przeszłości (w etapie pierwszym), spółka B realizuje dużą stratę, która konsumuje przychód spółki B z tytułu darowizny otrzymanej od spółki A. Powyższe etapy realizowane są w krótkich odstępach czasu, zwykle na przestrzeni kilku miesięcy. Struktura ta pozwala w efekcie na uniknięcie zarówno opodatkowania darowizny otrzymanej przez spółkę B, jak i sprzedaży majątku spółki A.

Kryteria sztuczności

MF wskazuje w swoim komunikacie na szereg okoliczności stanowiących o sztuczności takich transakcji i ich nastawienie na unikanie opodatkowania.

Po pierwsze: zmiana struktury podmiotów na bardziej skomplikowaną i angażowanie podmiotów pośredniczących pomimo braku uzasadnienia ekonomicznego.



Po drugie: powiązania kapitałowe lub osobowe pomiędzy podmiotami uczestniczącymi w transakcji.

Po trzecie: w samej konstrukcji darowizny trudno doszukać się innej korzyści niż korzyść podatkowa.

Po czwarte: wysokie koszty administracyjne oraz ryzyka biznesowe lub prawne dokonywanych transakcji nie znajdują uzasadnienia w korzyściach ekonomicznych dla stron, innych niż uniknięcie opodatkowania.

Konsekwencje

Także w przypadku tego schematu optymalizacyjnego, w swoim ostrzeżeniu MF wskazało na możliwość zastosowania doń klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, co w konsekwencji prowadzić może do pozbawienia nienależnie uzyskanej korzyści podatkowej.

Zwrócono również uwagę na możliwość zakwestionowania rejestracji PGK na podstawie art. 199a o.p. w przypadku stwierdzenia, iż od początku zamiar stron nie był zgodny z ustawowym wymogiem zawiązania PGK na okres co najmniej 3 lat. W konsekwencji zakwestionowane zostałyby również skutki podatkowe w zakresie przekazania darowizny.

MF wskazuje także na możliwość zastosowania szczególnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w odniesieniu do wypłat dokonywanych na rzecz zagranicznego udziałowca po zakończeniu optymalizacji. Art. 22c u.p.d.o.p. na wyłączenie zwolnienia podatkowego dla wypłat przychodów z udziału w zyskach osób prawnych, które następowały jako skutek operacji dokonywanych bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych.





W sytuacji, gdy sprzedaż majątku dotyczyłaby sprzedaży nieruchomości położonej na terytorium Polski możliwe jest ponadto uznanie na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz przepisów krajowych, że wypłata na rzecz zagranicznego udziałowca jest zyskiem z przeniesienia własności nieruchomości w Polsce, więc podlega też tutaj opodatkowaniu.

MF odniosło się w ostrzeżeniu także do mocy ochronnej wydanych interpretacji indywidualnych, wskazując iż są one wiążące dla organów skarbowych jedynie w przypadku, gdy stan faktyczny opisany we wniosku jest zgodny z rzeczywistością. Wzmianka ta jest reakcją na przedkładane dotąd wnioski interpretacyjne dotyczące opisywanego schematu, które przedstawiały identyczne stany faktyczne oraz pytania, podczas gdy charakter opisywanych transakcji ma charakter unikalny i specyficzny dla poszczególnych branż. MF daje więc do zrozumienia, że na ochronę wynikającą z uzyskanych interpretacji mogą liczyć tylko te podmioty, które w sposób szczegółowy i zgodny z rzeczywistością przedstawiły we wniosku stan faktyczny, sporządzając tenże wniosek z myślą o konkretnej transakcji.

8. OPTIMALIZACJA PRZY WYPŁACIE WYNAGRODZENIA

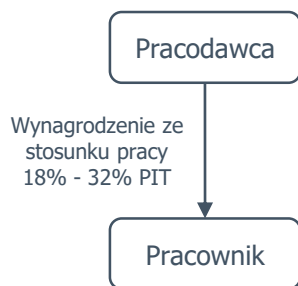
8.1 PROGRAMY MOTYWACYJNE DLA CZŁONKÓW ZARZĄDU

1 sierpnia 2017 r. ukazała się Informacja Szefa KAS o stosowaniu przepisów dotyczących przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w kontekście tzw. Programów Motywacyjnych.

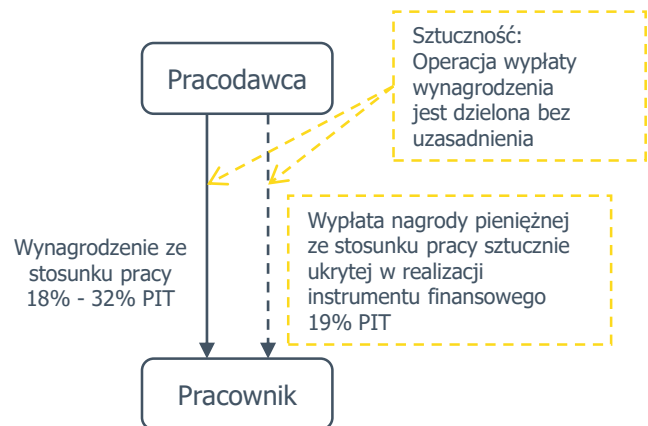


Przedstawiono w niej kolejny schemat optymalizacyjny, w odniesieniu do którego, zdaniem Szefa KAS, mogą znaleźć zastosowanie przepisy klauzulowe. W komunikacie poddano analizie programy motywacyjne zakładające przyznanie uczestniczącym w programie motywacyjnym pracownikom (zwykle członkom zarządu) przez pracodawcę instrumentów finansowych w postaci prawa do otrzymania w przyszłości kwoty pieniędzy, której wysokość będzie uzależniona od osiągnięcia przez przedsiębiorstwo określonych rezultatów – wyników wzrostu sprzedaży, produkcji, określonych wskaźników finansowych. Instrument ten nabywany jest przez uczestnika programu nieodpłatnie lub za symboliczną kwotę. Po upływie ustalonego okresu, w którym uczestnik programu motywacyjnego pozostawał pracownikiem przedsiębiorstwa, następuje rozliczenie instrumentu finansowego poprzez wypłatę pracownikowi kwoty pieniędzy.

Typowa wypłata wynagrodzenia



Schemat optymalizacyjny



źródło: www.mf.gov.pl

Stanowisko organu

Zdaniem organu dochodzi w tym przypadku do sztucznego podzielenia wypłaty wynagrodzenia na dwa działania, co może być motywowane przede wszystkim chęcią osiągnięcia korzyści podatkowej, w związku z czym może być uznane za działanie sztuczne.



Sztuczność ta polegać ma na „reklasyfikacji wynagrodzenia ze stosunku pracy - o charakterze nagrody pieniężnej - opodatkowanego wg progresywnej skali podatkowej stawką do 32%, do źródła przychodów z kapitałów pieniężnych, w celu zastosowania stawki 19%.” Zdaniem Szefa KAS działanie podatników ukierunkowane może być w związku z tym przede wszystkim na obniżenie stawki podatku dochodowego od osób fizycznych do 19% dla tej części wynagrodzenia, która w zeznaniu rocznym mogłaby podlegać opodatkowaniu 32% stawką podatku.

Podobne stanowisko do przedstawionego powyżej przyjął także WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 30 maja 2017 r. (sygn: I SA/Po 493/17), gdzie orzekł, iż celem programu motywacyjnego jest stworzenie mechanizmów motywujących uprawnionych pracowników do tworzenia rozwiązań poprawiających wyniki finansowe pracodawcy oraz silne związanie z nim najlepszego personelu. Dlatego ewentualne świadczenie pieniężne wypłacane w ramach programu motywacyjnego stanowi w istocie nagrodę za pracę.”

Sąd wskazał ponadto, iż „sztuczność działania może przejawiać się w takim wypadku w tym, że świadczenie pozostające w związku ze stosunkiem pracy zostaje wypłacone na skutek realizacji wytworzonego wcześniej instrumentu pochodnego, w sytuacji gdy abstrahując od regulacji prawa podatkowego wypłata tego rodzaju wynagrodzenia mogłaby nastąpić w razie rozsądnego działania oraz kierowania się zgodnymi z prawem celami bez stosowania tego rodzaju instrumentu, przy pomocy np. regulaminu nagradzania.”

Odmowa wydania opinii zabezpieczającej

Wynagrodzenie wypłacane w ramach programów motywacyjnych stało się także przedmiotem kolejnej odmowy wydania opinii zabezpieczającej (DOK4.8011.4.2017), wydanej 19.12.2017 r.





Wniosek dotyczył programu motywacyjnego dla członków zarządu, który zakładał możliwość nabycia od spółki przez członka zarządu kontraktu terminowego za określoną cenę, płatną w dacie nabycia. Korzyść podatkowa wynikająca z zastosowania takiego programu polegała na możliwości zapłacenia 19 proc. PIT od dochodów uzyskanych w drodze realizacji programu. Natomiast gdyby dochody te zostały wliczone do rozliczanego na zasadach ogólnych wynagrodzenia za pracę, podlegałyby rozliczeniu według skali podatkowej i zostałyby objęte stawką 32 proc. PIT. Także i w tym przypadku organ uznał, iż czynność ma charakter sztuczny, a główną zachętą uczestników programu motywacyjnego była korzystna forma opodatkowania, nie zaś sama partycypacja w osiągniętych przez spółkę zyskach, w związku z czym mogą znaleźć do niej zastosowanie przepisy klauzulowe.

8.2 UCZESTNICTWO W WYNIKACH SKLEPU

Pierwsza opinia zabezpieczająca została wydana dopiero 25 stycznia 2018 w sprawie o sygn. DOK4.8011.5.2017. Dotyczyła ona możliwości opodatkowania przychodów uzyskiwanych przez pracownika, z tytułu uczestnictwa w programie motywacyjnym, jako przychodów z kapitałów pieniężnych opodatkowanych stawką podatkową w wysokości 19%.

Treść wniosku

Przedstawiony we wniosku stan faktyczny obejmował sytuację, w której będąca pracodawcą spółka umożliwiła swojemu pracownikowi (kierownikowi sklepu) uczestnictwo w programie motywacyjnym. Warunkiem uczestnictwa było jednak zawarcie osobnej umowy i wniesienie przez pracownika opłaty w wysokości 50 tys. euro. Pracownik otrzymywał w zamian szansę uczestnictwa w zyskach spółki uzyskanych w związku z osiągnięciem przez kierowany przez tego pracownika sklep lepszych wyników od sklepów konkurencyjnych.





Umowa miała charakter długookresowy, a wypłata świadczenia na rzecz pracownika następowała dopiero po upływie 6 lat. W zależności od zysku osiągniętego przez kierowany przez pracownika sklep, pracownik ten mógł bądź otrzymać świadczenie pieniężne wynikające z jego udziału w zyskach, bądź też utracić opłatę wniesioną za uczestnictwo w programie motywacyjnym. W przedstawionym stanie faktycznym doszło do osiągnięcia przez pracownika zamierzonego celu, a przez spółkę związanych z tym zysków przekraczających 50 mln zł, w związku z czym wypłaciła pracownikowi prawie 6 mln zł.

Świadczenie to, jako przychody z kapitałów pieniężnych, podlegało zdaniem wnioskodawców opodatkowaniu 19% zryczałtowaną stawką PIT, zamiast właściwej dla przychodów ze stosunku pracy stawki progresywnej. Osiągnięta w ten sposób korzyść podatkowa stała się przedmiotem analizy Szefa KAS.

Stanowisko organu

Uznał on co prawda fakt wypłaty pracownikowi powyższego świadczenia w ramach instrumentu pochodnego za sprzeczny z przedmiotem i celem ustawy podatkowej, jednakże przyjął równocześnie, iż ze względu na specyficzną konstrukcję programu – a w szczególności ryzyko, jakie ponosił pracownik – istniały istotne przesłanki ekonomiczne i gospodarcze, które mogły uzasadnić wykorzystanie instrumentu pochodnego jako modelu premiowania pracownika. Organ przyjął, iż umowa programu motywacyjnego zawarta została nie tylko w celu optymalizacji podatkowej, ale również w celu realizacji określonych celów ekonomicznych i gospodarczych, które nie były mniej istotne od celów podatkowych. Charakter umowy wskazywał, iż jej głównym celem było motywowanie pracownika do prowadzenia sklepu w taki sposób, aby osiągnął on wynik lepszy od konkurencyjnych placówek. Podkreśla to zwłaszcza ryzyko utraty przez kierownika wpłaconego na rzecz spółki kapitału w przypadku nieosiągnięcia przez sklep założonego rezultatu.





8.3 KONKLUZJA

W świetle powyższych stanowisk, podatnicy przy konstruowaniu i rozliczaniu programów motywacyjnych powinni przykładać szczególną uwagę do biznesowej celowości tworzonych programów. Programy motywacyjne, które Szef KAS ocenił przy okazji odmowy wydania opinii zabezpieczającej (DOK4.8011.4.2017) oraz pierwszej wydanej opinii zabezpieczającej (DOK4.8011.5.2017) wyglądały dość podobnie i dotyczyły tego samego problemu prawnego. Rozstrzygnięcia były jednak znacząco odmienne, a – jak wynika z argumentacji organu je wydającego – różnica w tym zakresie spowodowana była przede wszystkim odpowiednim, biznesowym umotywowaniem podejmowania czynności pozwalających na osiągnięcie oszczędności podatkowych. Potwierdza to, jak istotne jest odpowiednie uzasadnienie dokonywanych przez podatnika działań, bez którego uzyskanie ochrony może się okazać niemożliwe. W szczególności znamienym mógł się okazać fakt uiszczenia znacznej opłaty w przypadku nabycia prawa do uczestnictwa w wynikach sklepu, w przypadku gdy przy drugim schemacie powszechną praktyką było nabywanie instrumentu uprawniającego do udziału w zyskach bezpłatnie lub za symboliczną opłatą, co z perspektywy organu mogło wskazywać na sztuczność takiego rozwiązania i jego umotywowanie przede wszystkim chęcią osiągnięcia korzyści podatkowej.

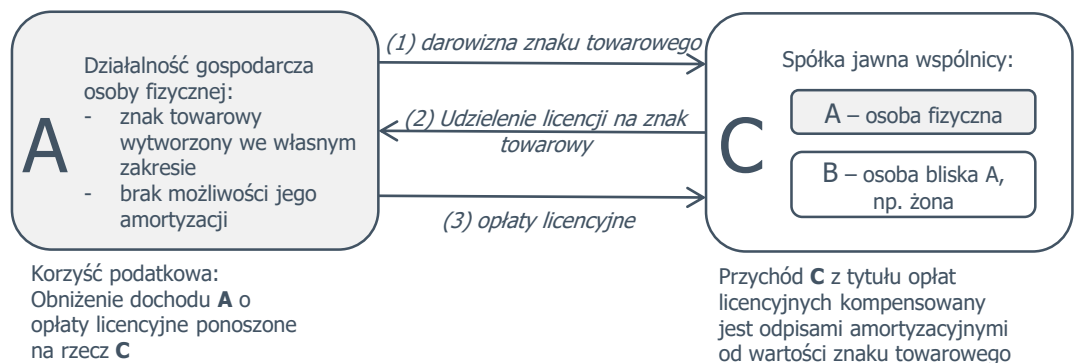
Treść pierwszej opinii zabezpieczające pokazuje, iż jest możliwe tworzenie opartych o instrumenty pochodne programów motywacyjnych, które pozwolą na korzystne opodatkowanie podatkiem dochodowym i nie staną się przy tym powodem zastosowania względem nich klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.



Istotnym jest jednak przede wszystkim to, aby z charakteru dokonywanej czynności wynikało, iż nie jest ona podejmowana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, podczas gdy inne wykazywane przez podatnika cele mają w rzeczywistości znaczenie marginalne, lecz aby uzasadniony interes gospodarczy i ekonomiczny stanowił główną motywację do konstruowania programu w taki, a nie inny sposób. Jak widać, Szef KAS dość ogólnie zarysowuje kryteria, które pozwalają na uzyskanie korzyści podatkowych w drodze stosowania programów motywacyjnych, w związku z czym, należy wykazać się dużą ostrożnością przy planowaniu przez podatników swoich działań.

9. DAROWIZNA ZNAKÓW TOWAROWYCH

Informacja Szefa KAS na temat opiniowania wniosków ORD-IN dotyczących darowizny znaków towarowych z 30 sierpnia 2017 r. opisuje kolejny, uznany za niedozwolony, schemat optymalizacyjny.



źródło: www.mf.gov.pl

Na przedstawiony schemat optymalizacyjny składają się następujące etapy:

1. założenie spółki osobowej, niebędącej podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych (spółka jawna, spółka komandytowa), do której przystępują także osoby z kręgu najbliższej rodziny wspólnika,



2. dokonanie przez jednego ze współników darowizny na rzecz takiej spółki osobowej, w postaci wartości niematerialnej i prawnej (np. prawa do znaku towarowego), wytworzonej przez darczyńcę i wykorzystywanej w jego dotychczasowej działalności gospodarczej,
3. rozpoczęcie wykorzystywania otrzymanej wartości niematerialnej i prawnej przez spółkę osobową poprzez udzielanie współnikom, w tym darczyńcy, licencji na wykorzystywanie otrzymanego w drodze darowizny prawa.

Przedstawiony schemat działania powoduje uzyskanie korzyści podatkowych polegających na:

- rozpoznawaniu przez spółkę osobową kosztów uzyskania przychodów w postaci odpisów amortyzacyjnych od otrzymanej od współnika w drodze darowizny wartości niematerialnej i prawnej oraz
- rozpoznawaniu przez tego współnika, prowadzącego działalność gospodarczą, kosztów uzyskania przychodów z tytułu opłat licencyjnych uiszczanych na rzecz spółki osobowej,

Prowadzi to w konsekwencji do obniżenia wysokości należnego zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych lub zawiżeniu straty w sytuacji, gdy bez zastosowania tego schematu darczyńca nie miałby prawa do rozpoznawania amortyzacji wytworzonego przez siebie znaku jako kosztu dla celów podatkowych.

Stanowisko organu

Szef KAS wskazuje na sztuczność tego sposobu działania, która przejawia się nieuzasadnionym gospodarczo tworzeniem nowego podmiotu – spółki osobowej, dokonaniu przez jednego ze współników darowizny wytworzonego we własnym zakresie znaku towarowego na jej rzecz, a następnie udzieleniu darczyńcy przez tę spółkę licencji na używanie tego znaku. Sztuczność ta może zaś skutkować zastosowaniem w przypadku przedstawionego schematu przepisów klauzuli o unikaniu opodatkowania.





10. SPRZEDAŻ TOWARÓW W FORMIE ZESTAWÓW

29 września 2017 r. Ministerstwo Finansów wydało komunikat w sprawie nieprawidłowego określania podstawy opodatkowania VAT dla towarów sprzedawanych w formie zestawów.

Opis schematu

Ministerstwo opisuje praktykę optymalizacyjną dotyczącą sprzedaży zestawów promocyjnych, składających się z towarów, których część opodatkowana jest podstawową, a część obniżoną stawką VAT. Przedsiębiorcy, w celu uzyskania korzyści podatkowych w postaci powstania niższego zobowiązania podatkowego, zaniżają ceny towarów opodatkowanych podstawową stawką VAT, przy jednoczesnym zawyżeniu cen towarów opodatkowanych stawką obniżoną.

Stanowisko organu

Jako prawidłową praktykę, stosowaną przez większość podatników, ministerstwo wskazuje proporcjonalne obniżenie ceny produktów sprzedawanych w zestawie, gdzie cena każdego z nich obniżana jest o tyle samo procent. W przypadku braku możliwości odniesienia się do ceny sprzedaży poszczególnych towarów w zestawie – w szczególności, gdy jeden lub więcej z tych towarów nie jest sprzedawany poza zestawem (nie figuruje samodzielnie w zwykłej ofercie sprzedaży), ministerstwo zaleca podatnikowi odniesienie ceny sprzedaży (brutto) poszczególnych towarów do ich ceny nabycia (netto) albo kosztu wytworzenia towaru.





Natomiast za niedopuszczalne uznano praktyki polegające na manipulowaniu cenami poprzez sztuczne zniżenie ceny towaru opodatkowanego stawką podstawową (23%) i zawiązanie ceny towaru opodatkowanego stawką obniżoną (np. 8%), w celu osiągnięcia korzyści podatkowej.

Konsekwencje

W przypadku zastosowania przez podatnika takiej manipulacji cenowej, organ w szczególności może uznać to działanie za nadużycie prawa w rozumieniu art. 5 ust. 5 ustawy o VAT. Przez nadużycie to rozumie się dokonanie czynności w ramach transakcji, która pomimo spełniania warunków formalnych ustanowionych w przepisach ustawy miała zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą te przepisy.

Stwierdzenie nadużycia prawa może rodzić konsekwencje w postaci konieczności zapłaty podatku VAT w wysokości takiej, jaka byłaby należna, gdyby nadużycie prawa nie zostało dokonane, wraz z odsetkami i sankcjami przewidzianymi w ustawie o VAT.

11. ZAGRANICZNA SPÓŁKA OSOBOWA

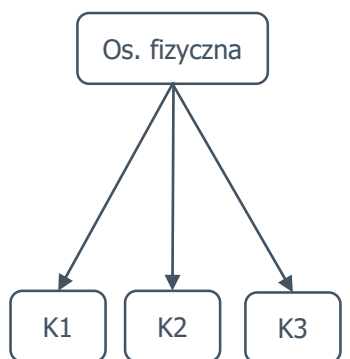
W wydanej 27 października 2017 r. Informacji Szefa KAS wskazano na możliwość zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w przypadku zastosowania schematu optymalizacyjnego dotyczącego prowadzenia działalności gospodarczej za pośrednictwem zagranicznej spółki osobowej.





Opinia w tym przedmiocie może być podstawą do odmowy wydania przez Dyrektora KIS interpretacji indywidualnej w przypadku uznania, że przedstawiony we wniosku schemat działania dotyczący posiadania zagranicznego zakładu w formie spółki osobowej, mógłby skutkować wszczęciem postępowania klauzulowego ze względu na wystąpienie przesłanki sztuczności działania.

Typowa działalność gospodarcza

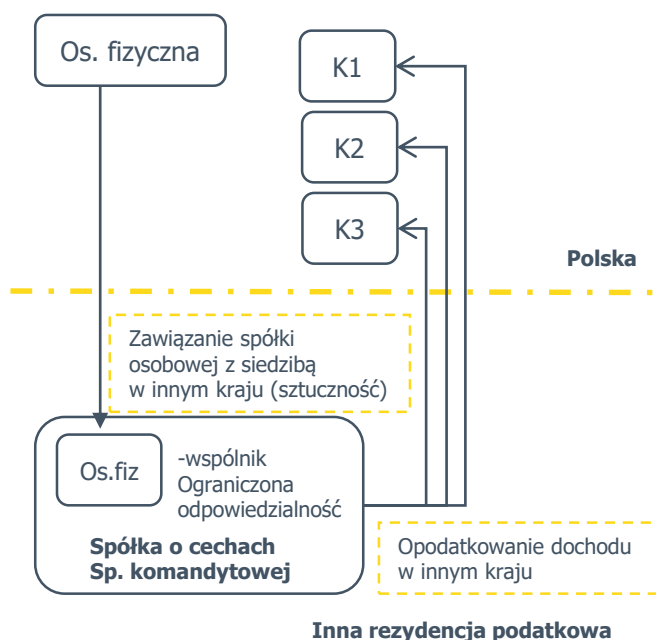


Sprzedaż usług niematerialnych klientom krajowym

Opodatkowanie dochodu w Polsce

Polska

Schemat optymalizacyjny



źródło: www.mf.gov.pl

Wspomniany schemat optymalizacyjny polega na zaistnieniu następujących elementów:

1. osoba fizyczna, będąca polskim rezydentem podatkowym (np. prowadząca działalność w zakresie świadczenia usług niematerialnych) przystępuje, jako wspólnik ponoszący ograniczoną odpowiedzialność, do spółki nieposiadającej osobowości prawnej (spółka osobowa) mającej siedzibę za granicą, której struktura odpowiada formie prawnej spółki komandytowej,





2. przyjęciu założenia zgodnie z którym uczestnictwo w spółce osobowej, która nie jest podatnikiem podatku dochodowego w kraju siedziby, skutkuje powstaniem zagranicznego zakładu osoby fizycznej,
3. twierdzeniu, że zagraniczna spółka osobowa prowadzi działalność gospodarczą, polegającą na świadczeniu analogicznych usług niematerialnych, w szczególności na rzecz podmiotów polskich,
4. wynagrodzenie zagranicznej spółki osobowej poddawane jest opodatkowaniu w państwie, w którym została utworzona, na zasadzie osiągania dochodów z działalności gospodarczej za pośrednictwem zakładu w tym państwie

Dwa etapy oceniania

Ocena prawidłowości przedstawionego łańcucha czynności przebiega dwuetapowo. Szef KAS wskazał, iż po pierwsze, pod kątem zgodności z rzeczywistością podlegają weryfikacji w procedurze kontrolnej przedstawiane we wnioskach o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego założenia dotyczące powstania zagranicznego zakładu, z uwagi na uczestnictwo w spółce osobowej (punkt 2 powyżej) lub twierdzenie o prowadzeniu przez zagraniczną spółkę osobową działalności gospodarczej (punkt 3 powyżej).

W konsekwencji, w przypadku takiej weryfikacji wdrożonych dotychczas struktur okazać się może, że zagraniczna spółka osobowa, w której współnikiem jest osoba fizyczna, będąca polskim rezydentem podatkowym, nie posiadała substratu materialnego na terenie państwa swojej rejestracji, który uprawniał do zastosowania regulacji prawnych dotyczących zagranicznego zakładu, ani tym bardziej nie świadczyła fizycznie usług z terytorium tego państwa.





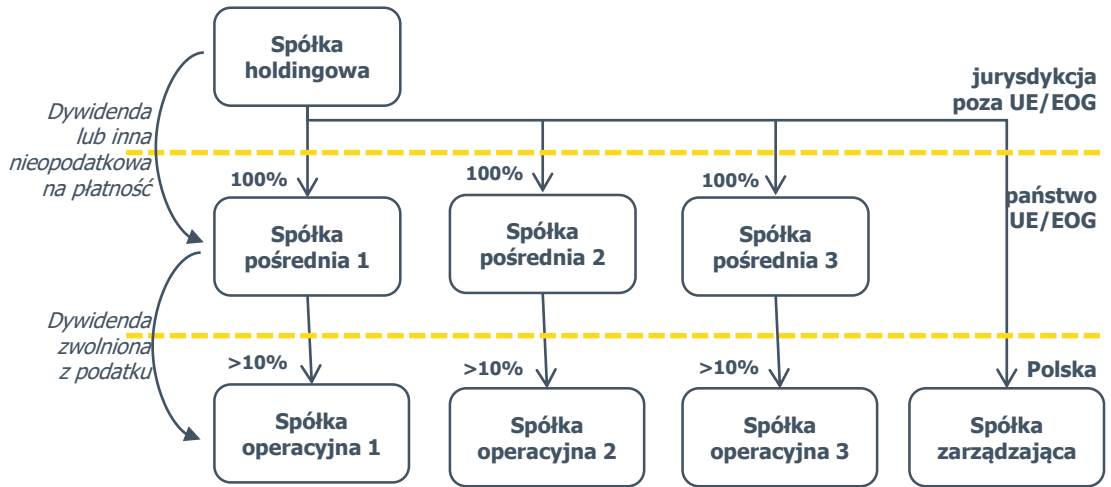
W przypadku, gdyby przedstawiony schemat wykorzystania zagranicznej spółki odpowiadał rzeczywistości, następuje jego weryfikacja pod kątem zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. tzn. ocena czy przedstawiony sposób działania można uznać za sztuczny. Szef KAS zwrócił uwagę, iż na sztuczny sposób działania wskazywać może przypisywanie spółce transparentnej podatkowo (opodatkowanej na poziomie wspólników) dochodu generowanego wyłącznie lub głównie z działalności gospodarczej prowadzonej faktycznie przez jej wspólnika. Przesłanką do stwierdzenia sztuczności działania jest bowiem angażowanie podmiotów pośredniczących pomimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego. Wskazany schemat działania może być wykorzystywany, w opinii Szefa KAS, w celu osiągnięcia korzyści podatkowej polegającej na doprowadzeniu do podwójnego nieopodatkowania dochodów.

12. ZWOLNIENIE DYWIDENDOWE

3 listopada 2017 r. MF opublikowało kolejny komunikat ostrzegający przed niedozwoloną optymalizacją. Zidentyfikowano w nim przypadki nadużywania zwolnienia podatkowego dla dywidend poprzez dokonywanie ich wypłat z wykorzystaniem spółek pośredniczących.

Opis schematu





źródło: www.mf.gov.pl

Chodzi w tym przypadku o struktury, w których zagraniczny inwestor („spółka holdingowa”) działający z jurysdykcji o niskim poziomie opodatkowania oraz liberalnych wymaganiach regulacyjnych, posiada udziały w polskich spółkach nie bezpośrednio, lecz za pośrednictwem innych spółek zlokalizowanych na terenie UE/EOG. Ministerstwo wskazuje ponadto, że problem ten dotyczy także struktur w których oprócz spółki pośredniczącej występuje także polska spółka rzeczywiście zarządzająca strukturą, która dokonuje decyzji inwestycyjnych i kontroluje bieżącą działalność spółek operacyjnych.

Agresywna optymalizacja podatkowa polega w tym przypadku na nadużyciu zwolnienia podatkowego dla wypłaconej przez spółkę operacyjną dywidendy. W sytuacji bezpośredniego nabycia spółki operacyjnej przez spółkę holdingową (leżącą poza UE/EOG), spółka operacyjna byłaby zobowiązana do pobrania jako płatnik podatku „u źródła” od takiej dywidendy. Przyjmując brak umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania między Polską a jurysdykcją spółki holdingowej, podatek powinien zostać pobrany według ustawowej stawki 19%. Wykorzystanie spółki pośredniej w schemacie modyfikuje jednak skutki podatkowe.



Spółka operacyjna może bowiem twierdzić, że wypłata dywidendy do spółki pośredniej (z co najmniej 10% udziałem) spełnia formalne warunki zastosowania zwolnienia podatkowego wynikającego z dyrektywy PSD. Natomiast przepisy podatkowego państwa UE/EOG, w którym zlokalizowana jest spółka pośrednia, mogą przewidywać, iż przekazanie otrzymanej kwoty spółce holdingowej w formie dalszej dywidendy lub innej płatności, może nastąpić bez podatku. Płatność otrzymana od spółki pośredniczącej przez spółkę holdingową, może w jurysdykcji tej ostatniej również być nieopodatkowana albo opodatkowana w stopniu znikomym. W rezultacie dywidenda, która w typowej sytuacji byłaby opodatkowana w Polsce CIT według stawki 19%, nie jest w ogóle opodatkowana.

Stanowisko ministerstwa

MF wskazuje, iż polskie spółki operacyjne działające w ramach takich struktur, wypłacając dywidendy obowiązane są do pobierania od nich jako płatnik podatku „u źródła”. W przypadku zaś uznania, iż struktura taka została utworzona jedynie w celu uzyskania zwolnienia dywidend od podatku, organy podatkowe wydać mogą wobec spółki operacyjnej decyzję o odpowiedzialności płatnika. Ministerstwo podkreśla, iż przedstawiony schemat może być kwestionowany na trzech podstawach.

- Po pierwsze, na podstawie przepisów o szczególnej klauzuli przeciwko nadużyciu zwolnienia podatkowego dla dywidend przewidzianej w art. 22c u.p.d.o.p., której celem jest wyłączenie możliwości zastosowania zwolnienia z opodatkowania m.in. dywidend. Przepis ten stanowi, że wskazany skutek zaistnieje jeśli czynność prawna nie ma rzeczywistego charakteru, a jej głównym celem lub jednym z głównych celów było uniknięcie opodatkowania, na podstawie zwolnienia określonego w art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p., a ponadto uzyskanie tego zwolnienia nie skutkuje wyłącznie wyeliminowaniem podwójnego opodatkowania.





- Po drugie, Ministerstwo Finansów ostrzega, że organy kontrolne mają możliwość zakwestionowania struktury optymalizacyjnej z uwagi na przepisy dotyczące tzw. miejsca zarządu. Podatnicy bowiem jeżeli mają siedzibę lub zarząd na terytorium Polski, podlegają obowiązkowi podatkowemu od wszystkich swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia (nieograniczony obowiązek podatkowy). Przez zarząd zaś należy rozumieć także sprawowanie na terytorium Polski zespołu czynności, które funkcjonalnie składają się na całokształt procesu zarządzania działalnością podmiotu i jego majątkiem.

- Po trzecie, opisane powyżej transakcje mogą podlegać ocenie także z punktu widzenia przepisów o klauzuli generalnej przeciwko unikaniu opodatkowania (art. 119a o.p.).

Ukształtowanie struktury w przedstawiony powyżej sposób, transfer środków finansowych do korzystnych podatkowo jurysdykcji podatkowych i sama sekwencja wykonywanych operacji mogą wskazywać, iż czynności zostały dokonane przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej, a sposób działania uczestniczących w niej podmiotów był sztuczny.





**Uprzejmie prosimy abyście Państwo potraktowali
niniejszy materiał jako informacyjny
i nie mający charakteru opinii
lub porady prawnej.**

W celu uzyskania dodatkowych informacji dotyczących zasad sporządzenia dokumentacji oraz prowadzonych kontroli w zakresie cen transferowych polecamy lekturę naszego blogu pod adresem:

<http://kontrolapodatkowa.pl/>

**W razie jakichkolwiek pytań lub wątpliwości
zapraszamy Państwa do kontaktu z Kancelarią:**

kancelaria@marianskigroup.pl

**Informacje o bieżącej działalności Kancelarii,
zakresie praktyki oraz wszystkie alerty możecie
znaleźć Państwo na naszej stronie internetowej:**

www.marianskigroup.pl

