

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DCT1.8203.4.2020

MINISTRA FINANSÓW

z dnia 29 grudnia 2021 r.

w sprawie definicji transakcji kontrolowanej

Działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁾, w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, wyjaśniam, co następuje:

I. Opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego

Interpretacja dotyczy pojęcia transakcji kontrolowanej w świetle definicji legalnej wyrażonej w art. 11a ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych²⁾ (dalej: „ustawa o CIT”) oraz art. 23m ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych³⁾ (dalej: „ustawa o PIT”). Zgodnie z brzmieniem ww. przepisów, transakcja kontrolowana to identyfikowane na podstawie rzeczywistych zachowań stron działania o charakterze gospodarczym, w tym przypisywanie dochodów do zagranicznego zakładu, których warunki zostały ustalone lub narzucone w wyniku powiązań.

Interpretacja ma na celu wyjaśnienie, ze względu na zidentyfikowane trudności interpretacyjne w odniesieniu do elementów składowych definicji legalnej „transakcja kontrolowana”, co należy rozumieć przez to pojęcie, jak również dokonanie delimitacji tego pojęcia.

Zakres przedmiotowej interpretacji nie obejmuje w szczególności zagadnień: nieodpłatnego świadczenia oraz przypisania dochodu do zakładu zagranicznego. Pojęcie transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym, o której mowa w art. 11k ust. 4–5 ustawy o CIT (art. 23w ust. 4–5 ustawy o PIT), jest przedmiotem interpretacji ogólnej Ministra Finansów z dnia 9 grudnia 2021 r. nr DCT2.8203.2.2021 w sprawie pojęcia transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym, Dz. Urz. Min. Fin. z dnia 14 grudnia 2021 r., poz. 10.

Niniejsza interpretacja dotyczy stanu prawnego obowiązującego od dnia 1 stycznia 2019 r.

II. Wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym

Definicja legalna transakcji kontrolowanej zawiera następujące elementy składowe:

1. występowanie działań o charakterze gospodarczym,
2. identyfikowanie działań na podstawie rzeczywistych zachowań stron,
3. ustalenie lub narzucenie warunków w wyniku powiązań.

¹⁾ Dz. U. z 2021 r., poz.1540, z późn. zm.

²⁾ Dz. U. z 2021 r. poz. 1800, z późn. zm.

³⁾ Dz. U. z 2021 r. poz. 1128, z późn. zm.

Łączne wystąpienie ww. elementów oznacza, że podejmowane działania stanowią transakcję kontrolowaną.

Ocena, czy działanie stanowi transakcję kontrolowaną, powinna następować indywidualnie dla każdego przypadku, z uwzględnieniem jego specyfiki. Wynik takiej oceny może być różny z perspektywy każdej ze stron (uczestników). Nie jest zatem konieczne jednolite uznanie działania za transakcję kontrolowaną przez obie/wszystkich uczestników danego działania. Dane działanie może zostać zakwalifikowane odmiennie przez uczestników, np. jako działanie o charakterze gospodarczym albo jako działanie pozbawione charakteru gospodarczego.

II.1. Działania o charakterze gospodarczym

Wyrażenie „działania o charakterze gospodarczym” nie jest zdefiniowane ani w ustawie o CIT ani w ustawie o PIT. Termin „działania” jest szerokim pojęciem, a jego ograniczenie, w rozumieniu definicji legalnej, następuje poprzez cechę kwalifikującą, tj. posiadanie „charakteru gospodarczego”.

Ustalając zakres znaczeniowy tego elementu składowego definicji, tj. „działania o charakterze gospodarczym”, należy odwołać się do szerszego pojęcia „działalność gospodarcza”. Definicja pojęcia „działalność gospodarcza” jest zróżnicowana w poszczególnych aktach prawnych.⁴⁾ Zasadne jest wskazanie podstawowych cech konstytuujących działalność gospodarczą, tj.:

- działalność w celu zarobkowym;
- w ramach zorganizowanej struktury;
- w sposób ciągły;
- o charakterze niezależnym (samodzielnym).

Na działalność gospodarczą składają się działania o charakterze gospodarczym. Nie oznacza to jednak, że działanie o charakterze gospodarczym wymaga każdorazowo prowadzenia działalności gospodarczej. Co do zasady, działanie o charakterze gospodarczym wymaga istnienia tych samych cech konstytuujących, które definiują działalność gospodarczą.

Podstawową cechą działania o charakterze gospodarczym jest jego cel zarobkowy rozumiany jako nastawienie (zamiar) na osiągnięcie zysku. Rezultat działania może, ale nie musi, zmaterializować się dla strony/stron jako zysk. Działanie, które nie przyniosło przychodu (zysku) nie oznacza automatycznie działania o charakterze niegospodarczym. Przesłanka zarobkowego charakteru jest spełniona także wtedy choć, gdy podejmowane działania nastawione są na zysk, ale generują straty finansowe. Istotny jest bowiem nie tyle rezultat (efekt) danego działania (zysk lub strata), ile zamiar strony/stron, który spowodował podjęcie działania.

Przykładem może być sprzedaż towarów po cenie niższej niż cena nabycia. Na skutek wystąpienia istotnych wahań kursów walutowych w odniesieniu do zakupów w walucie obcej zabudżetowana cena sprzedaży w walucie krajowej skutkowałą poniesieniem straty finansowej. Nie przeczy to nakierowaniu na zysk, mimo iż faktycznie zrealizowane wyniki finansowe odbiegają od planowanych.

Działania realizowane w ramach zorganizowanej struktury nie muszą mieć charakteru ciągłego, powtarzalnego (np. wykonywane sezonowo). Działaniami gospodarczymi mogą być działania o charakterze jednorazowym, np. sprzedaż przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Działania mogą być rozciągnięte w czasie, np. z uwagi na ich kompleksowość. Przykładem działania, które składa się z szeregu czynności, lecz ma charakter jednorazowy, jest restrukturyzacja działalności gospodarczej poprzez przeniesienie aktywów powiązane ze zwrotnym ich udostępnieniem. Obejmuje ona szereg czynności o charakterze prawnym i faktycznym, np. zawarcie umów, wydanie przedmiotu umów, zmianę profilu funkcjonalnego działalności podmiotu powiązanego biorącego udział w restrukturyzacji. Jest to działanie stanowiące zorganizowaną całość, poszczególne czynności są ze sobą funkcjonalnie lub operacyjnie powiązane. Określoną restrukturyzację można zatem kwalifikować jako działanie gospodarcze, pomimo że jest ono rozciągnięte w czasie i obejmuje szereg czynności.

⁴⁾ Pojęcie „działalność gospodarcza” zdefiniowano, w szczególności, w: art. 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2021 r. poz. 162), art. 3 pkt 9 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r., poz. 1540, z późn. zm.), art. 5a pkt 6 ustawy o PIT (Dz. U. z 2021 r., poz. 1128, z późn. zm.), art. 15 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2021 r., poz. 685, z późn. zm.) oraz art. 8 ust. 6 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 423, z późn. zm.).

Samego jednak zobowiązania się do świadczenia polegającego na zawarciu innej umowy nie należy kwalifikować jako działania gospodarczego, przede wszystkim nie ma ono charakteru definitywnego. Nie stanowi zatem transakcji kontrolowanej umowa przedwstępna stanowiąca jedynie zobowiązanie do zawarcia określonej umowy w przyszłości⁵⁾. Na mocy umowy przedwstępnej jedna lub obie strony zobowiązują się jedynie do zawarcia oznaczonej umowy (umowa przyrzeczona).

Określone działania powinny być oceniane odrębnie z punktu widzenia każdego uczestnika takich działań. Tytułem przykładu, w przypadku najmu powierzchni magazynowej na rzecz sp. z o.o. przez jej udziałowca, oceny należy dokonać niezależnie z perspektywy obu uczestników, tj. udziałowca (wynajmującego) i spółki z o.o. Dla spółki z o.o. najem stanowi transakcję kontrolowaną, ponieważ jest realizowany w ramach działalności gospodarczej. W przypadku udziałowca kryterium ocennym może być nie tylko charakter zarobkowy, ale rozmiar i zorganizowanie prowadzonych przez niego działań.

Nie stanowi działania o charakterze gospodarczym wypłata dywidendy. Decyzja o wypłacie dywidendy jest czynnością dokonywaną samodzielnie przez spółkę na podstawie przepisów ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych⁶⁾ (dalej: KSH) w drodze uchwały zgromadzenia wspólników lub walnego zgromadzenia akcjonariuszy. Kodeks spółek handlowych, który reguluje instytucję wypłaty dywidendy, wskazuje tryb i podstawę jej dokonania. Wypłatę dywidendy, w tym wartość wypłaconego wspólnikom świadczenia, normuje KSH. Jej szczegółowe warunki określa uchwała właściwego organu spółki (zgromadzenia wspólników lub walnego zgromadzenia akcjonariuszy). Wypracowany zysk, jego podział oraz wypłata są konsekwencją działalności gospodarczej. Cel zarobkowy materializuje się w działalności gospodarczej spółki dokonującej wypłaty dywidendy, nie zaś w samej czynności jej wypłaty. Czynność wypłaty dywidendy nie jest działaniem gospodarczym.⁷⁾

Z podobnych względów wypłata zysku przez spółkę niebędącą osobą prawną na rzecz jej wspólników oraz otrzymanie przez wspólnika spółki niebędącej osobą prawną odpowiedniej części zysku tej spółki nie stanowi transakcji kontrolowanej.

Również w przypadku dopłat uregulowanych w art. 177–179 KSH spółka kapitałowa jako ich beneficjent zachowuje się pasywnie, tj. otrzymuje świadczenie pieniężne od wspólników zobowiązanych do ich wniesienia na podstawie umowy spółki w wysokości i terminach, które określa uchwała wspólników – co do zasady nie uiszczając wynagrodzenia (odsetek) za udostępniony kapitał. Wspólnicy spółki zobowiązani do ich wniesienia na podstawie umowy spółki nie mają co do zasady wpływu na ich wysokość. Brak jest tu charakteru odpłatnego charakterystycznego dla umów wzajemnych. Takiego zdarzenia nie należy uznawać za działanie o charakterze gospodarczym. Natomiast nie przesądza się o charakterze gospodarczym lub niegospodarczym w odniesieniu do wpłat dokonywanych na innej podstawie niż przepisy KSH dotyczące dopłat.

II.2. Rzeczywiste zachowania stron

Działania o charakterze gospodarczym należy identyfikować na podstawie rzeczywistych zachowań stron.

Zachowania są pojęciem szerokim, mogą być nimi działania lub zaniechania. Istotne jest, aby zachowania były rzeczywiste. Przy ocenie rzeczywistego charakteru zachowań stron należy brać w szczególności pod uwagę istnienie uzasadnionych przyczyn ekonomicznych określonego działania. Zachowania sztuczne lub pozorne nie są zachowaniami rzeczywistymi. Rzeczywista treść podejmowanych działań identyfikowana jest na podstawie faktycznych zachowań stron. Przesłanka ta jest w szczególności istotna w sytuacji, w której rzeczywisty przebieg transakcji kontrolowanej nie jest zgodny z postanowieniami obowiązujących umów pisemnych albo kiedy umowy pisemne dotyczące transakcji kontrolowanej nie istnieją⁸⁾.

II.3. Warunki ustalone lub narzucone w wyniku powiązań

Powiązania to relacje pomiędzy podmiotami powiązаныmi – w rozumieniu definicji podmiotów powiązanych (art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT oraz art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT). Istnienie powiązań samo w sobie

⁵⁾ Por. odpowiedź z dnia 16 kwietnia 2021 r. na interpelację poselską nr 19562; <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=C29J6A>

⁶⁾ Dz. U. z 2020 r. poz. 1526 z późn. zm.

⁷⁾ Por. odpowiedź z dnia 22 sierpnia 2020 r. na interpelację poselską nr 9368; <http://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=BSTHV8>

⁸⁾ Uzasadnienie rządowego 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 nr 2860).

nie determinuje występowania transakcji kontrolowanej. Warunki działań o charakterze gospodarczym mają zostać ustalone lub narzucone w wyniku powiązań.

Wyrażenie „ustalone lub narzucone w wyniku powiązań” nie oznacza, że transakcji muszą bezpośrednio dokonywać podmioty powiązane, tylko że powiązania miały wpływ na ustalenie treści działań. Nie wyklucza się zatem, że warunki danej transakcji mogą zostać ustalone lub narzucone przez podmiot powiązany, który nie jest bezpośrednio stroną transakcji. Przykładem jest ustalenie np. ceny zakupu towaru lub usługi w drodze centralnych negocjacji warunków transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi oraz niepowiązanym dostawcą. Warunki transakcji nie zostały wówczas ustalone bezpośrednio z podmiotem trzecim (niepowiązanym), lecz wynegocjowane centralnie w imieniu podmiotów powiązanych przez podmiot centralny lub podmiot dedykowany do przeprowadzenia negocjacji w sposób centralny, dla wybranej grupy podmiotów.

O narzuceniu warunków transakcji podmiotom powiązanym można mówić także w sytuacji, gdy warunki ustala jednostronnie w imieniu podmiotu lub grupy podmiotów powiązanych podmiot centralny z grupy, przy czym podmiot ten nie musi być bezpośrednią stroną transakcji.

Pojęcie „transakcja kontrolowana” obejmuje transakcje spełniające przesłanki z art. 11a ust. 1 pkt 6 ustawy o CIT (art. 23m ust. 1 pkt 6 ustawy o PIT), niezależnie od tego, czy są one realizowane na warunkach zgodnych z zasadą ceny rynkowej (ang. *arm's length principle*), czy na warunkach niezgodnych z zasadą ceny rynkowej.

Minister Finansów: z up. J. Sarnowski