

INTERPRETACJA OGÓLNA NR DCT.8201.(...)
MINISTRA FINANSÓW, FUNDUSZY I POLITYKI REGIONALNEJ
w sprawie definicji transakcji kontrolowanej
z dnia ...

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, co należy rozumieć przez pojęcie transakcji kontrolowanej ze względu na zidentyfikowane trudności interpretacyjne w odniesieniu do jego poszczególnych elementów.

Zakres przedmiotowej interpretacji nie obejmuje zagadnienia nieodpłatnego świadczenia oraz przypisania dochodu do zakładu zagranicznego jako rodzaju transakcji kontrolowanej.

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

W celu ustalenia treści normy prawnej art. 11a ust. 1 pkt 6 ustawy o CIT (art. 23m ust. 1 pkt 6 ustawy o PIT), jej zakresu oraz sposobu stosowania, należy przeanalizować zawarte w niej przesłanki warunkujące uznanie danego działania za transakcją kontrolowaną.

Centralnym elementem definicji transakcji kontrolowanej są działania o charakterze gospodarczym, które należy identyfikować na podstawie rzeczywistych zachowań stron i których warunki zostały ustalone lub narzucone w wyniku powiązań. Z art. 11a ust. 1 pkt 6 ustawy o CIT (art. 23m ust. 1 pkt 6 ustawy o PIT) wynika, że nadrzędnym elementem determinującym istnienie bądź brak istnienia transakcji kontrolowanej jest ocena, czy mamy do czynienia z działaniami o charakterze gospodarczym. Elementem niezbędnym do zidentyfikowania istnienia transakcji kontrolowanej w oparciu o powołane

¹ Dz. U. z 2020 r. poz. 1325, z późn. zm.

² Dz. U. z 2020 r. poz. 1406, z późn. zm.

³ Dz. U. z 2020 r. poz. 1426, z późn. zm.

wyżej przepisy jest również wymóg, aby warunki działań o charakterze gospodarczym zostały ustalone lub narzucone w wyniku powiązań. Dopiero łączne spełnienie ww. warunków prowadzi do stwierdzenia, że podejmowane działania stanowią transakcję kontrolowaną. Działania takie należy identyfikować na podstawie rzeczywistych zachowań stron, gdyż to one determinują faktyczną treść transakcji kontrolowanej.

II.1. Działania o charakterze gospodarczym

Sformułowanie „działania o charakterze gospodarczym” nie jest zdefiniowane w ustawie o CIT ani w ustawie o PIT. Termin „działania” jest – semantycznie – szerokim pojęciem, a jego ograniczenie, w rozumieniu definicji legalnej, stanowi wymóg, aby były one „o charakterze gospodarczym”. Należy dokonać ustalenia, co oznacza charakter gospodarczy określonego działania oraz jaki jest zakres tego pojęcia, w szczególności w odniesieniu do pojęcia „działalność gospodarcza”. Ustalając zakres znaczeniowy pojęcia „działania o charakterze gospodarczym”, należy posiłkować się rozumieniem pojęcia „działalność gospodarcza”. Mając na uwadze zróżnicowane definicje pojęcia „działalność gospodarcza” oraz dążąc w szczególności do uwypuklenia cech relewantnych określenia „charakter gospodarczy” w różnych aktach prawnych, zasadne jest, aby dokonać wskazania typowych cech charakteryzujących „działalność gospodarczą”.

Na podstawie definicji działalności gospodarczej w poszczególnych aktach prawnych⁴ należy zatem stwierdzić, że działalnością gospodarczą jest m.in. działalność:

- w celu zarobkowym (nastawienie na zysk, uzasadnienie majątkowe);
- w ramach zorganizowanej struktury (ciągłość, częstotliwość, powtarzalność vs. jednorazowość);
- 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 lub że działanie o charakterze gospodarczym jest – każdorazowo – następce w stosunku do działalności gospodarczej. Niemniej działanie o charakterze gospodarczym wymaga istnienia w określonym stopniu i z uwzględnieniem perspektywy indywidualnego przypadku, co do zasady, tych samych cech charakterystycznych (atrybutów), które definiują działalność gospodarczą.

Zakres zdarzeń / czynności, które będą mogły kwalifikować się jako działania, o których mowa w analizowanych przepisach, z uwzględnieniem podanych wyżej cech charakterystycznych, nie musi być zatem tożsamy z działalnością gospodarczą. Działania o charakterze gospodarczym są zakresowo pojęciem szerszym (podmiot nie musi prowadzić działalności gospodarczej, aby działania, których dokonuje, miały charakter gospodarczy; istotne jest natomiast, aby charakteryzowały się atrybutami, które będą pozwalały uznać, że podejmowane działania są o charakterze gospodarczym). To z kolei oznacza, że stopień występowania / zaawansowania ww. właściwości (atrybutów) może być odmienny od tych samych, które wymagane są w ramach prowadzenia działalności gospodarczej.

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 2020 r. poz. 1325, z późn. zm.), art. 5a pkt 6 ustawy o PIT (Dz. U. z 2020 r. poz. 1426, z późn. zm.), art. 15 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2020 r. poz. 106, 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.).

Z perspektywy oceny, czy mamy do czynienia z transakcją kontrolowaną, istotna jest jednak każdorazowa ocena danego działania / zachowania, w szczególności z uwzględnieniem celu przepisów o cenach transferowych.

II.2. Rzeczywiste zachowania stron

Definicja transakcji kontrolowanej zawiera również sformułowanie „rzeczywiste zachowania stron”. Jak wskazuje ustawodawca: charakter gospodarczy działań (zachowań) w ramach transakcji kontrolowanej jest identyfikowany na podstawie rzeczywistych zachowań stron. Zarówno w ustawie o PIT, jak również w ustawie o CIT nie zdefiniowano pojęcia „rzeczywiste zachowania stron”.

W analizowanym sformułowaniu występuje kilka komponentów, tj.: komponent podstawowy, czyli odniesienie do zachowań, oraz komponenty dodatkowe, czyli odniesienie do cechy rzeczywistości zachowań, oraz wskazanie, że mają być one (zachowania) dokonane przez strony (działań o charakterze gospodarczym).

Zachowania są pojęciem szerokim, mogą być nimi działania lub zaniechania. Istotne jest, aby zachowania były rzeczywiste. Zachowania „rzeczywiste” to zachowania faktyczne, czyli faktycznie dokonywane przez strony, w tym znaczeniu termin „rzeczywiste” należy również rozumieć jako transakcje zrealizowane, faktycznie zrealizowane, a nie tylko takie, które widnieją w treści – przykładowo – umów. W uzasadnieniu 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 ustawodawca wyjaśnił *ratio legis* wprowadzenia przesłanki „rzeczywistych zachowań stron”, wskazując, że: *Pojęcie transakcji kontrolowanej obejmuje wszelkie działania gospodarcze (w tym działania o charakterze handlowym, kapitałowym, finansowym i usługowym), których rzeczywista 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*⁵. Zachowania rzeczywiste nie są ani pozorne, ani sztuczne. Przy ocenie rzeczywistego charakteru zachowań stron należy brać pod uwagę istnienie uzasadnionych przyczyn ekonomicznych określonego działania.

Działania oceniane na podstawie rzeczywistych zachowań stron mają charakter dwustronny lub wielostronny, tzn. uczestniczą w nich co najmniej dwie strony. Określone działania (zachowania) powinny być zatem oceniane pod kątem kwalifikacji jako transakcja kontrolowana odrębnie, tj. z punktu widzenia każdej strony będącej uczestnikiem takich działań. Dla oceny, czy mamy do czynienia z transakcją kontrolowaną, nie jest natomiast konieczne, aby była ona uznana za taką przez obie / wszystkie strony danego działania. Z perspektywy dwóch lub więcej podmiotów może zatem funkcjonalnie takie samo działanie zostać ocenione odmiennie: jako działanie o charakterze gospodarczym i jako działanie pozbawione charakteru gospodarczego, w konsekwencji jako transakcja kontrolowana i jako transakcja niebędąca transakcją kontrolowaną.

Przykładem może być odpłatne wynajęcie spółce z o.o. przez jej udziałowca części powierzchni lokalu mieszkalnego na podstawie umowy tzw. najmu prywatnego. Ocenę, czy mamy do czynienia z transakcją kontrolowaną, należy dokonać z perspektywy dwóch zainteresowanych stron, tj. udziałowca (wynajmującego) i spółki z o.o.

⁵ 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), <https://www.sejm.gov.pl/>

W celu udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy działanie ma charakter gospodarczy (zob. pkt II.1), należy przeanalizować w szczególności, czy prowadzone działania są ciągłe i powtarzalne, wpisane w zorganizowaną strukturę, jaki jest rozmiar takich działań. Nie determinuje transakcji kontrolowanej wyłącznie to, że analizowane działanie (najem) ma miejsce między podmiotami powiązanymi. Innymi słowy, istnienie powiązań samo w sobie nie determinuje istnienia transakcji kontrolowanej. Jeżeli natomiast na podstawie okoliczności konkretnego przypadku należałoby przyjąć, że udziałowiec (wynajmujący) prowadził w sposób zorganizowany i stały czynności wynajmu wielu powierzchni komercyjnych (lokalu użytkowych), w tym na rzecz spółki z o.o., to taki charakter prowadzonych działań, nawet gdyby dokonywany był poza formalnym reżimem działalności gospodarczej (przykładowo udziałowiec nie dokonałby rejestracji działalności), należy uznać jako działanie o charakterze gospodarczym. Kryterium przeważającym byłby tutaj rozmiar i zorganizowanie prowadzonych działań, co każdorazowo należy ustalić z uwzględnieniem konkretnej sytuacji prawnej i faktycznej podmiotu.

Z perspektywy natomiast spółki z o.o. najem jest dokonywany w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Dla spółki z o.o. zawarcie umowy najmu stanowi transakcję kontrolowaną, gdyż jest realizowane w ramach działalności gospodarczej, a czynności prowadzone w ramach działalności gospodarczej stanowią działania o charakterze gospodarczym.

II.3. Warunki działań ustalone lub narzucone w wyniku powiązań

Z definicji transakcji kontrolowanej wynika również wymóg, aby warunki działań o charakterze gospodarczym zostały ustalone lub narzucone w wyniku powiązań. Zgodnie z art. 11a ust. 1 pkt 5 ustawy o CIT oraz art. 23m ust. 1 pkt 5 ustawy o PIT powiązania to relacje pomiędzy podmiotami powiązanymi – w rozumieniu definicji podmiotów powiązanych (art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT oraz art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT). Aby można było mówić o transakcji kontrolowanej nie jest jednak wystarczające, żeby działania o charakterze gospodarczym zostały dokonane przez podmioty powiązane. Konieczne jest, aby warunki takich działań zostały ustalone lub narzucone w wyniku powiązań. Powyższe może oznaczać występowanie sytuacji, gdy działania będą miały charakter gospodarczy i będą dokonane między podmiotami powiązanymi, lecz mimo to nie będą stanowiły transakcji kontrolowanej. Warunki takich działań nie będą bowiem ustalone lub narzucone w wyniku powiązań.

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 realizowane na warunkach zgodnych z zasadą ceny rynkowej (ang. *arm's length principle*, ALP), czy na warunkach niezgodnych z zasadą ceny rynkowej. Za takim podejściem przemawia rozróżnienie warunków, które zostały „ustalone lub narzucone w wyniku powiązań”. Zarówno transakcje na warunkach zgodnych z ALP (warunki transakcji ustalone w wyniku powiązań), jak i na warunkach niezgodnych z zasadą ALP (warunki transakcji narzucone w wyniku powiązań) mogą stanowić transakcję kontrolowaną. Nie wyklucza się, że warunki danej transakcji mogą zostać narzucone przez podmiot powiązany, który nie jest bezpośrednio stroną tej transakcji.

II.4. Stosunki wewnętrzne spółki

Punkt II.3 jest istotny z perspektywy stosunków wewnętrznych spółki (stosunków wewnątrzspółkowych, stosunków korporacyjnych). Stosunki wewnętrzne spółki są bowiem często poddane szczególnemu reżimowi prawnemu, który powoduje, że sposób postępowania uczestników ww. stosunków wynika z określonych przepisami prawa (np. przepisami kodeksu spółek handlowych, ksh) relacji organizacyjno-zobowiązaniowych na poziomie stron danego działania np. na poziomie spółka – wspólnik. Jeżeli identyfikowane na podstawie rzeczywistych zachowań stron działania o

charakterze gospodarczym są determinowane (kształtowane) przepisami prawa (w tym gdy wynikają z wymaganej przepisami umowy między stronami czy innych czynności prawnych lub faktycznych), to nie jest spełniona przesłanka, aby warunki podejmowanych działań (np. na poziomie spółka – wspólnik) były ustalone lub narzucone w wyniku powiązań (strony nie mają obiektywnie wpływu na podejmowane działania). Jeżeli natomiast warunki działań o charakterze gospodarczym nie są ustalone lub narzucone w wyniku powiązań, to nie można uznać, że dane działanie stanowi transakcję kontrolowaną.

Każdorazowo wymaga to analizy konkretnych przykładów działań wewnątrzspółkowych, z perspektywy okoliczności danego przypadku, przykładowo: wniesienia przez wspólnika do spółki wartości majątkowych lub niemajątkowych lub odwrotnie: ich przekazania wspólnikowi przez spółkę, wypłaty dywidendy, wypłaty zysku przez spółkę niebędącą osobą prawną na rzecz jej wspólników, wniesienia dopłat, podwyższenia kapitału zakładowego, umorzenia udziałów.

Jednym ze zdarzeń, które wynikają ze stosunków pomiędzy wspólnikiem a spółką, nie stanowią natomiast transakcji kontrolowanej w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 6 ustawy o CIT (art. 23m ust. 1 pkt 6 ustawy o PIT) jest wypłata dywidendy. Wypłata dywidendy wiąże się z funkcjonowaniem spółek kapitałowych – udziałowcy lub akcjonariusze uczestniczą w osiągniętym zysku poprzez dywidendę. Decyzja o wypłacie dywidendy jest czynnością dokonywaną samodzielnie przez spółkę na podstawie przepisów ksh w drodze uchwały zgromadzenia wspólników lub walnego zgromadzenia akcjonariuszy. Kodeks spółek handlowych, który reguluje instytucję wypłaty dywidendy, wskazuje tryb i podstawę jej dokonania. Przedmiot zdarzenia, jakim jest wypłata dywidendy, w tym wypadku wartość wypłaconego wspólnikowi świadczenia pieniężnego, normuje ksh, nie podlega on zatem zmianie, ponieważ jej warunki określa uchwała właściwego organu spółki (zgromadzenia wspólników lub walnego zgromadzenia akcjonariuszy). Na wysokość dywidendy wspólnik jako udziałowiec / akcjonariusz spółki nie ma obiektywnie żadnego wpływu. Wypłata dywidendy nie powinna zatem być uznana za transakcję kontrolowaną.⁶

Z podobnych względów należy przyjąć, że transakcja wypłaty zysku przez spółkę niebędącą osobą prawną na rzecz jej wspólników (oraz otrzymania przez wspólnika spółki niebędącej osobą prawną odpowiedniej części zysku tej spółki) nie stanowi transakcji kontrolowanej w rozumieniu przepisów o cenach transferowych.

Innym przykładem zdarzenia o charakterze gospodarczym uregulowanego w ksh są dopłaty. Umowa spółki może zobowiązywać wspólników do dopłat w granicach liczbowo oznaczonej wysokości w stosunku do udziału. Wysokość i terminy dopłat oznaczane są w miarę potrzeby uchwałą wspólników. Jako dopłaty w rozumieniu ksh mogą być traktowane tylko sumy wpłacone do spółki zgodnie z przepisami tego aktu normatywnego. To znaczy wówczas, gdy zostały one przewidziane w umowie spółki, a ponadto w wysokości (i proporcji) zgodnej z przepisami ksh. W przypadku dopłat spółka jako ich beneficjent zachowuje się pasywnie: otrzymuje świadczenie od wspólników zobowiązanych do ich wniesienia na podstawie umowy w wysokości i terminach, które określa uchwała wspólników. Skoro ksh reguluje instytucję dopłat, a wspólnicy spółki zobowiązani do ich wniesienia na podstawie umowy spółki nie mają co do zasady obiektywnie wpływu na ich wysokość, to takie zdarzenie nie powinno zostać uznane za transakcję kontrolowaną (nie jest identyfikowanym na podstawie rzeczywistych zachowań stron działaniem o charakterze gospodarczym, którego warunki zostały ustalone lub narzucone w wyniku powiązań).

⁶ Por. odpowiedź z dnia 22 sierpnia 2020 r. na interpelację poselską nr 9368 z dnia 6 sierpnia 2020 r., <http://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=BSTHV8>