



Interpretacja Ogólna projekt z 30 czerwca 2021 r.

w sprawie definicji transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym

INTERPRETACJA OGÓLNA NR DCT.[xxx]
MINISTRA FINANSÓW, FUNDUSZY I POLITYKI REGIONALNEJ
w sprawie definicji transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym
z dnia 30 czerwca 2021 r.

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 o charakterze jednorodnym zawartego w art. 23w ust. 2-5 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych² (dalej: „ustawa o PIT”) oraz art. 11k ust. 2-5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych³ (dalej: „ustawa o CIT”).

Interpretacja ma na celu wyjaśnienie, w jaki sposób należy rozumieć pojęcie jednorodności transakcji kontrolowanej w kontekście zidentyfikowanych trudności interpretacyjnych w tym zakresie. Przedmiotem niniejszej interpretacji nie jest natomiast kwestia określenia wartości transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym i przewidzianych ustawą progów dokumentacyjnych.

W ustawach o PIT i CIT brak jest definicji transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym, natomiast uzasadnienie do projektu ustawy wprowadzającej pojęcie jednorodności⁴ wskazuje, że jednorodny charakter transakcji powinien być rozumiany jako podobieństwo przedmiotu transakcji oraz innych głównych parametrów transakcji, istotnych z punktu widzenia cen transferowych. Transakcją kontrolowaną o charakterze jednorodnym będzie również zbiór transakcji kontrolowanych, które dla celów określenia wartości transakcji kontrolowanej powinny być agregowane, ze względu na ich jednorodny charakter.

Należy zaznaczyć, że pojęcie jednorodności transakcji jest zbliżone do rozumienia pojęć „transakcji jednego rodzaju” oraz „innych zdarzeń jednego rodzaju”, które obowiązywały w ustawach o PIT i CIT przed 1 stycznia 2019 r., zatem „jednorodność” transakcji należy postrzegać jako rozwinięcie i doprecyzowanie pojęć sprzed 1 stycznia 2019 r. W art. 23w ust. 5 ustawy o PIT oraz odpowiednio w art. 11k ust. 5 ustawy o CIT wskazano elementy, które należy wziąć pod uwagę podczas oceny jednorodnego charakteru transakcji.

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

² Dz. U. z 2020 r. poz. 1426, z późn. zm.

³ Dz. U. z 2020 r. poz. 1406, z późn. zm.

⁴ 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, VIII kadencja, druk sejm. nr 2860, s. 193.

W celu doprecyzowania pojęcia jednorodności w ustawach wskazano również elementy, w oparciu o które nie powinno się przesądzać o jednorodnym charakterze transakcji. Niniejsza interpretacja wyjaśnia, w jaki sposób dokonać prawidłowej oceny jednorodności transakcji, wskazując, w jaki sposób rozumieć poszczególne elementy wymienione w art. 23w ust. 4 i 5 ustawy o PIT oraz art. 11k ust. 4 i 5 ustawy o CIT.

Dla transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym, której wartość przekracza progi dokumentacyjne określone dla poszczególnych rodzajów transakcji w art. 23w ust. 2-2a ustawy o PIT oraz art. 11k ust. 2-2a ustawy o CIT, sporządzana jest lokalna dokumentacja cen transferowych. Prawidłowe wyznaczenie zakresu transakcji o charakterze jednorodnym jest kluczowe z perspektywy określenia obowiązków dokumentacyjnych podatnika.

Pojęcie transakcji o charakterze jednorodnym występuje również w art. 98 ust. 5 i art. 99 ust. 2 ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych⁵. Treść niniejszej interpretacji należy również odnosić do pojęcia jednorodności wskazanego w tej ustawie.

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

Elementy, które należy uwzględnić przy ocenie, czy dane transakcje kontrolowane mają charakter jednorodny, wskazano w art. 23w ust. 5 ustawy o PIT oraz art. 11k ust. 5 ustawy o CIT. Obejmują one jednolitość transakcji w ujęciu ekonomicznym, kryteria porównywalności, metody weryfikacji cen transferowych oraz inne istotne okoliczności transakcji kontrolowanej.

Ustawy o PIT i CIT wskazują na konieczność uwzględnienia wskazanych powyżej elementów. Ocena zawsze powinna być zatem całościowa i dopiero analiza każdego ze wskazanych elementów oraz następująca po niej synteza zebranych wniosków, powinna kończyć proces oceny jednorodności transakcji.

Ostateczne określenie, czy dana transakcja kontrolowana ma charakter transakcji jednorodnej wymaga zindywidualizowanego podejścia bazującego na konkretnym stanie faktycznym, które powinno być każdorazowo oceniane indywidualnie z uwzględnieniem specyfiki działalności danego podatnika.

Poza elementami koniecznymi do uwzględnienia w procesie oceny jednorodności transakcji, w art. 23w ust. 4 ustawy o PIT oraz art. 11k ust. 4 ustawy o CIT wskazano elementy, które nie wpływają na taką ocenę. W przepisach tych wskazano, że w procesie oceny nie uwzględnia się liczby dokumentów księgowych, dokonanych lub otrzymanych płatności oraz podmiotów powiązanych, z którymi zawierana jest transakcja kontrolowana. Zatem, wyklucza to możliwość sztucznego dzielenia transakcji ze względu na liczbę dokumentów księgowych, dokonanych płatności czy też ze względu na liczbę podmiotów, z którymi zawierana jest dana transakcja, natomiast podkreśla konieczność patrzenia na transakcję jednorodną jako całość zdarzeń gospodarczych. Określając wartość transakcji, dokonuje się oceny, czy transakcja jednorodna będzie podlegać obowiązkowi dokumentacyjnemu bądź taki obowiązek nie powstanie, gdyż nie zostaną przekroczone progi kwotowe określone w art. 23w ust. 2 ustawy o PIT oraz w art. 11k ust. 2 ustawy o CIT. Rezultat tej oceny odnosimy do wszystkich podmiotów powiązanych, z którymi zawierana jest transakcja, bez względu na wartość transakcji per podmiot.

Identyfikując jednorodną transakcję kontrolowaną, podmiot powinien kierować się zatem elementami wskazanymi w art. 23w ust. 4 i 5 ustawy o PIT oraz art. 11k ust. 4 i 5 ustawy o CIT, uwzględniając cel

⁵Dz. U. z 2020 r. poz. 2200, z późn. zm.

regulacji, czyli eliminację zjawiska sztucznego dzielenia jednej i jednorodnej transakcji na kilka mniejszych, celem uniknięcia obowiązków dokumentacyjno-sprawozdawczych.

Odnosząc się do relacji między „transakcją kontrolowaną” a „transakcją kontrolowaną o charakterze jednorodnym”, należy zwrócić uwagę na różnicę pomiędzy tymi pojęciami.

Transakcja kontrolowana w rozumieniu art. 23m pkt 6 ustawy o PIT oraz art. 11a pkt 6 ustawy o CIT nie jest tożsama pojęciowo z „transakcją kontrolowaną o charakterze jednorodnym”. Pojęcie transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym wiąże się bowiem z obowiązkiem dokumentacyjnym. Przesłanki obowiązku sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych nie dotyczą każdej (pojedynczej) transakcji kontrolowanej, ale transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym, której wartość jest podstawą oceny, czy przekroczone zostały progi określone w art. 23w ust. 2 ustawy o PIT oraz 11k ust. 2 ustawy o CIT.

Nie oznacza to, że pojedyncza transakcja kontrolowana nie może być jednocześnie transakcją o charakterze jednorodnym. Taka sytuacja może wystąpić w szczególności w przypadku transakcji kontrolowanej złożonej z głównego elementu oraz związanego z nią elementu ubocznego (komplementarnego i pomocniczego dla głównego przedmiotu transakcji). Przykładowo, transakcja najmu powierzchni biurowej oraz rozliczenia kosztów mediów związanych z danym najmem (refaktura) będzie stanowiła jedną transakcję kontrolowaną, z uwagi na uboczny (wtórny) charakter elementu refaktury do najmu. Jednocześnie, ta transakcja kontrolowana będzie stanowić transakcję kontrolowaną o charakterze jednorodnym.

Natomiast, w przypadku 10 transakcji obejmujących np. 10 odrębnych umów najmu, zawartych na zbliżonych zasadach, w szczególności co do przebiegu i wyceny, również z różnymi kontrahentami, można stwierdzić wystąpienie 10 transakcji kontrolowanych, które stanowią jedną transakcję kontrolowaną o charakterze jednorodnym (przy założeniu uznania „jednorodności” w oparciu o elementy wskazane w art. 23w ust. 4 i 5 ustawy o PIT oraz art. 11k ust. 4 i 5 ustawy o CIT).

II.1. Jednolitość transakcji w ujęciu ekonomicznym

W celu dokonania oceny transakcji podmiotów powiązanych pod kątem ich jednolitości ekonomicznej należy najpierw ustalić ekonomiczny profil transakcji kontrolowanej odpowiednio opisujący cechy charakterystyczne tej transakcji. Cechami transakcji właściwymi do jej oceny pod kątem ekonomicznym mogą być:

- warunki umowne transakcji,
- funkcje pełnione przez każdą ze stron transakcji, biorąc pod uwagę wykorzystywane aktywa i ponoszone ryzyko, w tym sposób, w jaki te funkcje odnoszą się do szerszego generowania wartości przez grupę przedsiębiorstw, do której należą strony oraz okoliczności związane z transakcją i praktyki branżowe,
- charakterystyka przekazanego mienia lub świadczonych usług,
- strategie biznesowe stosowane przez strony.⁶

Prawidłowe określenie profilu ekonomicznego transakcji pozwala na porównanie ich w ramach badania jednolitości ekonomicznej i w konsekwencji określenie ich jednorodnego charakteru.

Przykładowo, sprzedaż przetworów owocowo-warzywnych, bez względu na rodzaj opakowań, w jakich wyroby te są dostarczane, czy też użyty do ich produkcji gatunek owoców lub warzyw stanowi

⁶ §1.36 OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

towarową transakcję jednorodną w ujęciu ekonomicznym. Natomiast inny charakter ekonomiczny może mieć zlecona usługa rozlewania i konfekcjonowania soków owocowych i warzywnych, dostarczanych przez zleceniodawcę.

Jednolite ekonomicznie są również takie transakcje, w ramach których można wyróżnić elementy główne oraz elementy uboczne, które jeśli występowałyby samodzielnie mogłyby stanowić odrębną transakcję kontrolowaną. Przy tym, elementy te powinny być typowe dla branży, w której działa podatnik (grupa) oraz zgodne z funkcjami pełnionymi przez podatnika lub podmioty w grupie. Transakcję stanowi kombinacja różnorodnych elementów prowadzących do realizacji określonego celu, w ramach którego występują elementy uboczne o charakterze pomocniczym. Dany element należy uznać za pomocniczy, jeżeli nie stanowi on celu samego w sobie, lecz jest środkiem do pełnego zrealizowania lub wykorzystania głównego celu transakcji. Ocena, który z rozpatrywanych elementów jest główny polega na analizie ekonomicznych aspektów badanych transakcji (z uwzględnieniem etapów ich realizacji) celem wyróżnienia cechy dominującej, o wiodącym charakterze.

Przykładowo, jeżeli w ramach przeniesienia praw do licencji pomiędzy podmiotami powiązanimi dokonano szeregu czynności, wówczas elementem o charakterze wiodącym jest sprzedaż tej wartości niematerialnej. Natomiast wszelkie dodatkowe czynności (dokonanie wyceny, sporządzenie umowy) będą miały charakter pomocniczy, uboczny.

Innym przykładem będzie zakup urządzeń produkcyjnych oraz ich instalacja (montaż). Zakup urządzeń jest tutaj głównym elementem, natomiast ich instalacja ma charakter wtórny do zakupu. Związek między przepływami nie budzi wątpliwości, gdyż obejmuje ten sam przedmiot transakcji (tj. urządzeń produkcyjnych, będących zarówno przedmiotem sprzedaży, jak i montażu).

II.2. Kryteria porównywalności

Zgodnie z § 3 ust. 1 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 2491, z późn. zm.) oraz § 3 ust. 1 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz.U. z 2018 r. poz. 2502, z późn. zm.) kryteria porównywalności obejmują:

- cechy charakterystyczne dóbr, usług lub innych świadczeń,
- przebieg transakcji, w tym funkcje, jakie pełnią podmioty w porównywanych transakcjach, zaangażowane przez nie aktywa oraz ponoszone ryzyka, uwzględniając zdolność stron transakcji do pełnienia danej funkcji oraz ponoszenia danego ryzyka,
- warunki transakcji określone w umowie, porozumieniu lub innym dowodzie dokumentującym te warunki,
- warunki ekonomiczne występujące w czasie i miejscu, w których dokonano transakcji oraz
- strategię gospodarczą.

Ponadto, dla transakcji obejmujących wartości niematerialne, dodatkowe kryteria porównywalności wskazano w § 3 ust. 2, a dla transakcji obejmujących trudne do wyceny wartości materialne – w § 3 ust. 3 powołanych wyżej rozporządzeń.

Podatnik z katalogu powyższych kryteriów wskazanych w aktach wykonawczych do ustawy o PIT oraz ustawy o CIT wybiera te, które mają realny wpływ na przebieg badanych transakcji i na ich podstawie ocenia, czy transakcje te można uznać za transakcję jednorodną. Przeanalizować można m.in. cechy wpływające na powstanie wartości dodanej danego dobra, usługi lub świadczenia, warunki umowne transakcji, aktywa zaangażowane, funkcje pełnione przez każdą ze stron transakcji (np. producent czy

dystrybutor). W razie wątpliwości, za istotne aspekty danej transakcji można uznać takie, który byłyby brane pod uwagę przy ocenie transakcji przez podmioty niepowiązane, gdyby to one zawierały ze sobą przedmiotową transakcję. Istotnym jest, aby transakcje ocenić z perspektywy podmiotów w niej uczestniczących.

Objaśnienia kryteriów porównywalności, tj.: (i) cech charakterystycznych dóbr, usług lub innych świadczeń, (ii) przebiegu transakcji, (iii) warunków umownych, (iv) warunków ekonomicznych oraz (v) strategii gospodarczej wynikają z Objasnień w zakresie cen transferowych z 31 marca 2021 nr 3 – Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej.

II.3. Metody weryfikacji cen transferowych

Za uznaniem transakcji kontrolowanych za transakcję jednorodną przemawia, co do zasady, zastosowanie tej samej metody weryfikacji cen transferowych do każdej z transakcji, składających się na transakcję o charakterze jednorodnym, pod warunkiem że inne istotne okoliczności tej transakcji kontrolowanej nie wskazują inaczej (por. pkt II.4).

Nie przeczy to uznaniu jednorodności transakcji, w sytuacji gdy w ramach danej metody zastosowano różne algorytmy weryfikacji, np. w ramach metody marży transakcyjnej netto zastosowano odrębne wskaźniki finansowe, np. z uwagi na dostępność danych. Jednocześnie, konieczność sporządzenia odrębnych analiz porównawczych dla odrębnych grup produktowych może wskazywać, że transakcja nie ma charakteru jednorodnego.

Dopuszczalna jest sytuacja, gdy w ramach jednorodnej transakcji kontrolowanej użyto różnych metod weryfikacji cen transferowych. Przykładem tego mogą być umowy wspólnego zarządzania płynnością finansową, w których praktyką jest stosowanie więcej niż jednej metody czy transakcje o charakterze złożonym (por. pkt II.1). Zastosowanie więcej niż jednej metody nie wyłącza z góry możliwości uznania transakcji za transakcję o charakterze jednorodnym.

II.4. Inne istotne okoliczności

Katalog przesłanek niezbędnych do stwierdzenia, czy transakcja kontrolowana ma charakter jednorodny, nie jest zamknięty. Ustawodawca w art. 23w ust. 5 pkt 4 ustawy o PIT oraz w art. 11k ust. 5 pkt 4 ustawy o CIT dopuszcza możliwość istnienia dodatkowych przesłanek wpływających na to, czy dana grupa transakcji może zostać uznana za transakcję o charakterze jednorodnym w rozumieniu przepisów o cenach transferowych.

W szczególności do innych istotnych okoliczności można zaliczyć m.in.: przedmiot transakcji (np. usługi o niskiej wartości dodanej, wskazane w załączniku nr 4 ustawy o PIT oraz nr 6 ustawy o CIT), rynek geograficzny, otoczenie konkurencyjne, warunki sprzedaży (np. wolumen, wartość, warunki dostaw lub usług itp.) czy wykorzystane wartości niematerialne i prawne.