



DZIENNIK URZĘDOWY

MINISTRA FINANSÓW

Warszawa, dnia 14 grudnia 2021 r.

Poz. 10

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DCT2.8203.2.2021

MINISTRA FINANSÓW

z dnia 9 grudnia 2021 r.

w sprawie pojęcia transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym

Działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa,¹⁾ 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 określanie 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 cech 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 nawiązuje do rozumienia pojęć „transakcji jednego rodzaju” oraz „innych zdarzeń jednego rodzaju”, którymi posługiwano się w ustawach o PIT i CIT przed 1 stycznia 2019 r. Termin „jednorodność transakcji” stanowi doprecyzowanie tych pojęć. Kluczowe dla określenia jednorodności jest bowiem podobieństwo istotnych cech charakterystycznych dla ocenianych transakcji, w szczególności w zakresie wskazanych w art. 23w ust. 4 i 5 ustawy o PIT oraz odpowiednio w art. 11k ust. 4 i 5 ustawy o CIT elementów oceny, a nie identyczność transakcji.

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

²⁾ Dz. U. z 2021 r. poz. 1128, z późn. zm.

³⁾ Dz. U. z 2021 r. poz. 1800, 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 powołanych wyżej przepisach wskazano zarówno elementy, które należy wziąć pod uwagę podczas oceny jednorodnego charakteru transakcji, jak i elementy, które nie mają wpływu na ocenę jednorodnego charakteru transakcji. Niniejsza interpretacja wyjaśnia, w jaki sposób dokonać prawidłowej oceny jednorodności transakcji, wskazując jak należy rozumieć poszczególne elementy wymienione w ustawach o PIT i 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 w 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.

Niniejsza interpretacja odnosi się również do kwestii pojęcia jednorodności transakcji w kontekście zastosowania art. 23za ust. 1 i 1a ustawy o PIT oraz w art. 11o ust. 1 i 1a ustawy o CIT.

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 cenowych.⁵⁾ 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 dana transakcja kontrolowana ma 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.

Konieczność uwzględnienia wskazanych powyżej elementów powinna być całościowa. Dopiero analiza każdego elementu i następująca po niej synteza zebranych wniosków powinna kończyć proces oceny jednorodności transakcji.

Określenie, czy dana transakcja kontrolowana ma charakter transakcji jednorodnej, wymaga zindywidualizowanego podejścia bazującego na konkretnym stanie faktycznym, ocenianym z uwzględnieniem specyfiki działalności danego podatnika.

W art. 23w ust. 4 ustawy o PIT oraz art. 11k ust. 4 ustawy o CIT wskazano elementy, które nie powinny mieć wpływu na ocenę jednorodności transakcji. Nie uwzględnia się liczby dokumentów księgowych, dokonanych lub otrzymanych płatności oraz podmiotów powiązanych, z którymi zawierana jest transakcja kontrolowana. Zapobiega to sztucznemu dzieleniu transakcji na części, mogących mieć odzwierciedlenie w liczbie dokumentów księgowych, dokonanych płatności czy też liczbie podmiotów, z którymi zawierana jest transakcja. Określając wartość transakcji, dokonuje się oceny, czy transakcja jednorodna podlega obowiązkowi dokumentacyjnemu, bądź taki obowiązek nie powstaje, gdyż nie zostaną przekroczone progi kwotowe określone w art. 23w ust. 2 ustawy o PIT oraz w art. 11k ust. 2 ustawy o CIT, weryfikowane oddzielnie dla strony przychodowej i kosztowej. Rezultat tej oceny należy odnieść do wszystkich podmiotów powiązanych, z którymi zawierana jest transakcja, bez względu na wartość transakcji z danym podmiotem.

Podsumowując, identyfikując jednorodną transakcję kontrolowaną, należy kierować się elementami wskazanymi w art. 23w ust. 4 i 5 ustawy o PIT oraz art. 11k ust. 4 i 5 ustawy o CIT, uwzględniając również cel regulacji, tj. eliminację zjawiska sztucznego dzielenia jednorodnej transakcji na kilka mniejszych celem uniknięcia obowiązków dokumentacyjno-sprawozdawczych.

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 z obowiązkiem dokumentacyjnym. Przesłanki

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

obowiązku sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych nie dotyczą każdej 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 kontrolowaną 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) stanowi jedną transakcję kontrolowaną, z uwagi na uboczny (wtórny) charakter elementu refaktury do najmu. Jednocześnie, ta transakcja kontrolowana stanowi transakcję kontrolowaną o charakterze jednorodnym.

Natomiast, w przypadku 10 transakcji obejmujących np. 10 odrębnych umów najmu z różnymi kontrahentami, zawartych na porównywalnych zasadach, w szczególności co do przebiegu i wyceny, należy 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.

Przy ocenie, czy transakcja kontrolowana ma charakter jednorodny, należy uwzględnić jednolitość transakcji kontrolowanej w ujęciu ekonomicznym, określone w przepisach kryteria porównywalności, metody weryfikacji cen transferowych oraz inne istotne okoliczności transakcji kontrolowanej.

II.1. Jednolitość transakcji w ujęciu ekonomicznym

Przez jednolitość transakcji w ujęciu ekonomicznym należy rozumieć podobieństwo przedmiotu transakcji oraz innych głównych cech transakcji istotnych z punktu widzenia cen transferowych. Takimi cechami mogą być w szczególności:

- warunki umowne transakcji,
- funkcje pełnione przez każdą ze stron transakcji, biorąc pod uwagę wykorzystywane aktywa i ponoszone ryzyko,
- parametry finansowe transakcji,
- charakterystyka przekazanych dóbr lub świadczonych usług,
- stosowana strategia biznesowa.

W praktyce, jednolitość ekonomiczna nie może być rozpatrywana w oderwaniu od pozostałych elementów wskazanych do oceny jednorodności, w szczególności wobec kryteriów porównywalności.

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 fizycznych⁶⁾ (§ 3 ust. 1 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych)⁷⁾ kryteria porównywalności obejmują:

- cechy charakterystyczne dóbr, usług lub innych świadczeń,
- przebieg transakcji, w tym funkcje, jakie pełnią podmioty w porównywanych transakcjach, angażowane 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,

⁶⁾ Dz. U. z 2021 r. poz. 2021 z późn. zm.

⁷⁾ Dz. U. z 2021 r. poz. 1444 z późn. zm.

- 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 niematerialne, w § 3 ust. 3 powołanych wyżej rozporządzeń.

Podatnik, z katalogu kryteriów wskazanych w aktach wykonawczych do ustawy o PIT oraz ustawy o CIT, wybiera te, które mają rzeczywisty wpływ na przebieg badanych transakcji i na ich podstawie ocenia, czy transakcje te można uznać za transakcję jednorodną. Należy przeanalizować co do zasady cechy wpływające na powstanie wartości dodanej w łańcuchu 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 należy uznać takie, który byłyby brane pod uwagę przy ocenie transakcji przez podmioty niepowiązane, gdyby to one zawierały przedmiotową transakcję.

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 oznacza to, że transakcje, w których zastosowano różne metody weryfikacji cen transferowych, nie mogą być uznane za transakcje jednorodne. Dopuszczalna jest sytuacja, gdy w ramach jednorodnej transakcji kontrolowanej użyto różnych metod weryfikacji cen transferowych. Przykładem tego mogą być umowy wspólnego zarządzania płynnością finansową 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.

Możliwa jest również sytuacja, gdy w ramach danej metody zastosowano różne algorytmy weryfikacji przykładowo 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.

II.4. Inne istotne okoliczności

Katalog przesłanek niezbędnych do stwierdzenia, czy transakcja kontrolowana ma charakter jednorodny, nie jest zamknięty. Ustawodawca dopuścił możliwość występowania 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. transakcje korzystające ze uproszczenia *safe harbour*. Transakcje objęte uproszczeniem *safe harbour* nie są transakcjami jednorodnymi wobec transakcji niekorzystających z tego uproszczenia, co wynika z celu regulacji *safe harbour*, jaką jest ograniczenie obowiązków dokumentacyjnych. Jeżeli zatem, zgodnie z pozostałymi kryteriami oceny jednorodności, zidentyfikuje się transakcję jednorodną, obejmującą pakiet transakcji pożyczkowych, z których tylko część będzie korzystała z uproszczenia *safe harbour*, to pozwala to zidentyfikować dwie transakcje jednorodne, różniące się jedynie faktem korzystania z uproszczenia *safe harbour*.

III. Jednorodność transakcji rajowych w rozumieniu art. 23za PIT (art. 11o CIT)

Przepisy art. 23za ust. 1 i 1a ustawy o PIT (art. 11o ust. 1 i 1a ustawy o CIT) określają przesłanki powstania obowiązku sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych dla tzw. transakcji rajowych, tj.:

- 1) transakcji innych niż transakcje kontrolowane zawieranych z tzw. podmiotem rajowym, czyli podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju

stosującym szkodliwą konkurencję podatkową (tzw. raję podatkowym), jeżeli wartość tej transakcji za rok podatkowy, a w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi – za rok obrotowy, przekracza 100.000 zł,

- 2) transakcji kontrolowanej, jeżeli rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w tzw. raję podatkowym, a wartość tej transakcji za rok podatkowy, a w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi – za rok obrotowy, przekracza 500.000 zł,
- 3) transakcji innej niż kontrolowana, jeżeli rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w tzw. raję podatkowym, a wartość tej transakcji za rok podatkowy, a w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi – za rok obrotowy, przekracza 500.000 zł.

Progi dokumentacyjne wskazane w art. 23w ustawy o PIT (art. 11o ustawy o CIT) ustala się dla transakcji o charakterze jednorodnym, o czym świadczy odesłanie w przepisie do odpowiedniego stosowania art. 23w ust. 3–5 ustawy o PIT (art. 11k ust. 3–5 ustawy o CIT). Zakres odpowiedniego stosowania ww. przepisów jest istotny dla prawidłowej oceny jednorodności transakcji, w szczególności odnośnie kryteriów wskazanych w ust. 4 i 5.

Sposób ustalania progów dokumentacyjnych określają przepisy ust. 3 art. 23w ustawy o PIT i art. 11k ustawy o CIT. Po pierwsze, progi są ustalane odrębnie dla transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym, niezależnie od przyporządkowania transakcji kontrolowanej do transakcji towarowych, finansowych, usługowych albo innych transakcji.

Regulacje nie mają zastosowania do transakcji z tzw. podmiotami rajowymi lub transakcjami, jeżeli rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium raję podatkowego, gdyż progi dokumentacyjne dla tych transakcji zostały wskazane odrębnie w art. 23w ustawy o PIT i art. 11o ustawy o CIT, bez względu na ich przyporządkowanie do określonych grup.

Po drugie, progi dokumentacyjne ustalane są odrębnie dla strony przychodowej i kosztowej. W przypadku transakcji z tzw. podmiotami rajowymi, o których mowa w art. 23za ust. 1 ustawy o PIT i art. 11o ust. 1 ustawy o CIT regulację tę stosuje się w pełni. Natomiast dla transakcji, o których mowa w art. 23za ust. 1a ustawy o PIT i art. 11o ust. 1a ustawy o CIT, co do zasady wystąpi jedynie badanie strony kosztowej, gdyż tylko takie transakcje skutkują powstaniem należności, dla której można ustalać rzeczywistego właściciela.

Po trzecie, zgodnie z art. 23w ust. 4 ustawy o PIT i art. 11k ust. 4 ustawy o CIT, wartość transakcji ustalana jest bez względu na liczbę dokumentów księgowych, dokonanych lub otrzymanych płatności oraz podmiotów powiązanych, z którymi zawierana jest transakcja kontrolowana.

Po czwarte, kryterium „liczby podmiotów powiązanych, z którymi zawierana jest transakcja kontrolowana”, nie znajduje zastosowania dla transakcji, o których mowa w art. 23za ustawy o PIT i art. 11o ustawy o CIT. Przy ustalaniu jednorodności transakcji na gruncie art. 23za ust. 1 i 1a ustawy o PIT i art. 11o ust. 1 i 1a ustawy o CIT należy uwzględnić relacje z jednym kontrahentem („drugą stroną transakcji”) zarówno w przypadku transakcji z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w tzw. raję podatkowym, jak i dla transakcji, jeżeli rzeczywisty właściciel jest rezydentem w tzw. raję podatkowym. W tym drugim przypadku nie ma znaczenia czy rzeczywistym właścicielem należności wynikających z transakcji o charakterze jednorodnym jest ten sam podmiot będący rezydentem tego samego raję podatkowego (por. odpowiedź MFFiPR na interpelację nr 19562 w sprawie istnienia obowiązku dokumentacyjnego)⁸⁾.

Należy przy tym brać pod uwagę transakcje zawarte z jednym kontrahentem, które spełniają pozostałe kryteria jednorodności wskazane w art. 23w ust. 4 ustawy o PIT (art. 11k ust. 4 ustawy o CIT) oraz pomocnicze kryteria zawarte w art. 23w ust. 5 ustawy o PIT (art. 11k ust. 5 ustawy o CIT), służące do oceny jednorodności transakcji kontrolowanej (zob. II.1–4). Kryteria te powinny być stosowane przy ocenie wszystkich rodzajów transakcji podlegających obowiązkowi dokumentacyjnemu na podstawie art. 23za ustawy o PIT i art. 11o ustawy o CIT.

⁸⁾ <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=C29J6A>

Minister Finansów: z up. J. Sarnowski