

Szanowny Pan
Jan Sarnowski
Podsekretarz Stanu
w Ministerstwie Finansów

ECDP TAX Żuk Komorniczak
i Wspólnicy sp.k.
ul. Plac Wolności 4
40-078 Katowice

Ministerstwo Finansów
ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

Adres do doręczeń:
ul. Elektoralna 12a/94
00-139 Warszawa

Katowice, 30.04.2021 r.
Sygnatura:
ECDP_SPK_def_transakcja
kontrolowana.docx

Dotyczy: Zawiadomienie o rozpoczęciu konsultacji podatkowych w sprawie projektu dokumentu „Interpretacja ogólna Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej w sprawie definicji transakcji kontrolowanej” z 31 marca dnia 2021 r. (Interpretacja Ogólna Nr Dct.8201. (...))

W ramach otwartych konsultacji podatkowych ECDP TAX Żuk Komorniczak i Wspólnicy sp. k. przedstawia uwagi oraz opinię dotyczące przedstawionego przez Ministra Finansów (dalej MF) dokumentu „Interpretacja ogólna Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej w sprawie definicji transakcji kontrolowanej”.

UWAGA NR 1

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.

KOMENTARZ ECDP TAX ŻUK KOMORNICZAK I WSPÓLNICY SP. K.

W ocenie ECDP TAX Żuk Komorniczak i Wspólnicy sp. k., ograniczenie zakresu przedmiotowego Interpretacji ogólnej poddaje w wątpliwość, czy świadczenia nieodpłatne oraz przypisanie dochodu do zagranicznego zakładu powinny być rozpatrywane w kontekście transakcji kontrolowanej.

UWAGA NR 2

(II.1.) Na podstawie definicji działalności gospodarczej w poszczególnych aktach prawnych 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 –každorazowo – 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.

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

KOMENTARZ ECDP TAX ŻUK KOMORNICZAK I WSPÓLNICY SP. K.

W ocenie ECDP TAX Żuk Komorniczak i Wspólnicy sp. k., konieczne jest doprecyzowanie kilku kwestii i użytych sformułowań:

1. Działanie gospodarcze wymaga spełnienia atrybutów działalności gospodarczej
 - skoro działania o charakterze gospodarczym są pojęciem szerszym od działalności gospodarczej, to czy faktycznie uprawnione jest takie właśnie oczekiwanie stawiane działaniom o charakterze gospodarczym;
 - jak postulat ten ma się do kolejnej części wyводу „stopień występowania/ zaawansowania ww. właściwości (atrybutów) może być odmienny od tych samych, które wymagane są w ramach

prowadzenia działalności gospodarczej”, zatem różnić się całkowicie, w domniemaniu nie występować;

- kolejna wątpliwość to, czy łącznie wszystkie trzy przedstawione atrybuty powinny być zachowane, by działanie miało charakter gospodarczy;

2. Przedstawione atrybuty są nieprecyzyjne

- jak bowiem należy rozumieć „w ramach zorganizowanej struktury (ciągłość, częstotliwość, powtarzalność vs. jednorazowość)”; działanie gospodarcze może bowiem oznaczać zespół czynności (proces), ale i jednorazową czynność;

- działalność o charakterze niezależnym (samodzielnym) – w przypadku transakcji kontrolowanej jest ono ustalone lub narzucone w wyniku istniejących powiązań

3. Działania o charakterze gospodarczym a cel przepisów o cenach transferowych

Zgodnie z ostatnim zdaniem – „Z perspektywy oceny, czy mamy czynienia z transakcją kontrolowaną, istotna jest jednak każdorazowa ocena danego działania/ zachowania, w szczególności z uwzględnieniem celu przepisów o cenach transferowych” – działanie o charakterze gospodarczym wymaga dodatkowej oceny na gruncie celu przepisów o cenach transferowych. Co sugerowałoby, że wszelkie transakcje, które nie mają wpływu na dochód (stratę) podatnika, nie stanowią transakcji kontrolowanej.

UWAGA NR 3

(II.2.) 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.

KOMENTARZ ECDP TAX ŻUK KOMORNICZAK I WSPÓLNICY SP. K.

Przyjęty sposób wyjaśnienia, sugeruje, że rzeczywiste zachowania uwzględniają te umowne (uregulowane na piśmie) niekonieczne jednak skutecznie realizowane, obok transakcji faktycznie dokonywanych lub dokonanych. Warto będzie tutaj doprecyzować, że chodzi o zachowania faktyczne, niezależnie czy realizowane/zrealizowane na podstawie umowy, innych dokumentów, czy ustaleń ustnych. Zatem sam fakt zawarcia umowy, która następnie nie jest realizowana, nie powinien być uznany za spełnienie warunku „zachowania rzeczywistego”, a w konsekwencji tego rodzaju umowy (przy dochowaniu pozostałych warunków definicji legalnej), nie powinny być kwalifikowane jako transakcje kontrolowane.

UWAGA NR 4

(II.2.) Przy ocenie rzeczywistego charakteru zachowań stron należy brać pod uwagę istnienie uzasadnionych przyczyn ekonomicznych określonego działania.

KOMENTARZ ECDP TAX ŻUK KOMORNICZAK I WSPÓLNICY SP. K.

Proponowany wyżej kierunek rozumienia regulacji sugeruje, że dla oceny czy dane działanie o charakterze gospodarczym jest faktycznie realizowane/ zostało faktycznie zrealizowane, konieczna jest także ocena racjonalności ekonomicznej takiego działania. Kierunek ten wydaje się chyby, bowiem warunek „racjonalności ekonomicznej” stanowi o „transakcji właściwej”, którą organ podatkowy może ustalić w drodze recharakteryzacji transakcji kontrolowanej. Tym samym racjonalność ekonomiczna nie jest wymaganym atrybutem transakcji kontrolowanej, niemniej jednak dla ograniczenia ryzyka związanego z recharakteryzacją, pożądanym jest by miała ona swoje uzasadnienie ekonomiczne.

UWAGA NR 5

(II.2.) 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.

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

KOMENTARZ ECDP TAX ŻUK KOMORNICZAK I WSPÓLNICY SP. K.

Przedstawione powyżej przykłady sugerują, że charakter działań gospodarczych powinien być oceniany z perspektywy podmiotu:

- czy prowadzi on zarejestrowaną działalność gospodarczą (wówczas działanie może mieć charakter jednostkowy, np. sprzedaż samochodu i będzie kwalifikowane jako działanie gospodarcze),
- czy nie prowadzi on zarejestrowanej działalności gospodarczej i wówczas:
 - działanie jednostkowe (np. sprzedaż samochodu) będzie kwalifikowane jako działanie gospodarcze,
 - działanie zorganizowane i stałe, jako kilka zdarzeń lub transakcji z kilkoma różnymi podmiotami (np. sprzedaż samochodów) będzie kwalifikowane jako działanie gospodarcze.

Sumując, przykłady te ilustrują, że czynności prowadzone w ramach działalności gospodarczej zawsze stanowią będą działania o charakterze gospodarczym. Natomiast transakcje zawierane przez podmioty, które nie prowadzą zarejestrowanej działalności gospodarczej, wymaga oceny jednak nie spełniających zdefiniowanych w przepisach prawa atrybutów działalności gospodarczej.

UWAGA NR 6

(II.3.) 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.

KOMENTARZ ECDP TAX ŻUK KOMORNICZAK I WSPÓLNICY SP. K.

W stosunku do powyżej przywołanego fragmentu Interpretacji ogólnej, pojawia się wątpliwość czy chodzi tutaj o przypadki wymienione w art. 11b pkt 2 i pkt 3 ustawy o CIT, w których ustawodawca posłużył się terminem „transakcji”, tj.:

- transakcje między Bankowym Funduszem Gwarancyjnym a instytucją pomostową lub transakcje pomiędzy podmiotem zarządzającym aktywami a instytucją pomostową, w rozumieniu ustawy z dnia 10 czerwca 2016 r. o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji;
- transakcje między uczelnią medyczną w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 13 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej a podmiotem leczniczym, o którym mowa w art. 6 ust. 6 tej ustawy.

i na ile ten zakres wyczerpuje sytuacje, w których działania o charakterze gospodarczym są dokonane przez podmioty powiązane, jednak ich warunki nie są ustalone lub narzucone w wyniku powiązań. W kontekście dalszych wyjaśnień zamieszczonych w punkcie II.4. Interpretacji ogólnej, wydaje się, że również sytuacje, w których 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 bowiem obiektywnie wpływu na podejmowane działania).

Przy tym nie chodzi tutaj o przypadek wskazany w art. 11b pkt 1 ustawy o CIT, tj. *transakcje kontrolowane, w których cena lub sposób określenia ceny przedmiotu takiej transakcji kontrolowanej wynika z przepisów ustaw lub wydanych na ich podstawie aktów normatywnych*, bowiem sam przepis wprost wskazuje, że transakcje, w których cena lub sposób jej określenia wynikają z ustaw lub aktów normatywnych, mogą być kwalifikowane jako kontrolowane. Ponadto sama cena i sposób jej ustalenia są jednym z warunków transakcji, nie wyczerpują jednak ich zakresu.

Mając powyższe na uwadze, pożądanym jest doprecyzowanie Interpretacji ogólnej o przypadki działań gospodarczych, w których warunki nie są wynikiem ustaleń lub nie zostały narzucone w wyniku powiązań, np. poprzez odesłanie do katalogu działań wymienionych w punkcie II.4. Interpretacji ogólnej.

UWAGA NR 7

(II.3.) 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.

KOMENTARZ ECDP TAX ŻUK KOMORNICZAK I WSPÓLNICY SP. K.

Proponowany kierunek rozumienia przepisu sugeruje, że warunki transakcji ustalone w wyniku powiązań zawsze zgodne są z ALP, a zatem nie powinny one być przedmiotem zainteresowania organów podatkowych w zakresie zasady ceny rynkowej (art. 11c ustawy o CIT). Konsekwentnie, przepisy o cenach transferowych powinny być ograniczone do warunków narzuconych przez podmiot powiązany. Jednocześnie proponowany kierunek rozumienia regulacji wskazuje, że warunki mogą być narzucone przez podmiot powiązany zarówno w:

1. transakcji zawartej przez taki podmiot z podmiotem z nim powiązanym,
2. transakcji zawartej pomiędzy podmiotami powiązanymi, której stroną nie jest podmiot powiązany, który narzucił warunki transakcji,
3. transakcji zawartej pomiędzy podmiotami niepowiązanymi, dla przykładu – warunki sprzedaży towarów przez podmioty powiązane na rzecz nabywców niepowiązanych, negocjowane

centralnie przez jednostkę dominującą w grupie podmiotów powiązanych.

Postulowanym jest doprecyzowanie Interpretacji ogólnej, w niniejszym zakresie.

UWAGA NR 8

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.

KOMENTARZ ECDP TAX ŻUK KOMORNICZAK I WSPÓLNICY SP. K.

Wymienione stosunki wewnętrzne spółki, prezentowane w ten sposób sugerują, że każde z tych działań ma charakter gospodarczy, natomiast kluczowe jest w tego rodzaju przypadkach (przy zachowaniu pozostałych warunków definicji) ustalenie, czy warunki tych działań są determinowane (kształtowane) przepisami prawa (wynikają z wymaganej przepisami umowy między stronami czy innych czynności prawnych lub faktycznych), czy wynikają obiektywnie z decyzji podmiotów powiązanych.

Interpretacja Ogólna wymaga uzupełnienia w szczególności, z racji braku jednolitego stanowiska doktryny, o jednoznaczne rozstrzygnięcie czy podwyższenie kapitału zakładowego oraz umorzenie udziałów, powinny być traktowane jako transakcje kontrolowane.

Z poważaniem,

Krzysztof Komorniczak
Komplementariusz
Doradca podatkowy nr wpisu 09850

Radosław Żuk
Komplementariusz
Doradca podatkowy nr wpisu 12602