



Data: 11.05.2022

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

JAK ROZUMIEĆ DEFINICJĘ TRANSAKCJI KONTROLOWANEJ

Klasyfikacja zdarzeń pod kątem obowiązków z zakresu cen transferowych powoduje wiele wątpliwości podatników. Część z nich została rozwiana dzięki interpretacji ogólnej ministra finansów z 29 grudnia 2021 r. Które zdarzenia wymagają sporządzenia dokumentacji cen transferowych, a które nie powodują powstania obowiązku dokumentacyjnego?

Pojęcie transakcji kontrolowanej zdefiniowane zostało w art. 11a ust. 1 pkt 6 ustawy o CIT i art. 23m ust. 1 pkt 6 ustawy o PIT. 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.

W zrozumieniu pojęcia transakcji kontrolowanej ma pomóc analiza poszczególnych składowych powyższej definicji:

1. Występowanie działań o charakterze gospodarczym

Działania o charakterze gospodarczym przede wszystkim nastawione są na osiągnięcie zysku. Wystąpienie zysku nie jest jednak elementem obowiązkowym dla charakteru gospodarczego. Istotny jest sam zamiar osiągnięcia zysku, a nie rezultat działania.

2. Identyfikowanie działań na podstawie rzeczywistych zachowań

Zachowaniem może być zarówno działanie, jak i zaniechanie działania. Rzeczywisty charakter zachowania występuje wtedy, gdy jest ono uzasadnione ekonomicznie. Podejmowanie zachowań sztucznych, pozornych nie ma rzeczywistego charakteru. Ponadto przy identyfikacji rzeczywistej treści zachowania należy brać pod uwagę faktyczne zachowania stron. W przypadku przebiegu transakcji niezgodnie z umową istotne dla oceny wystąpienia transakcji kontrolowanej są rzeczywiste zachowania, a nie nierealizowane zapisy umowne.

3. Ustalenie lub narzucenie warunków w wyniku powiązań.

Jasną sytuacją jest doszukiwanie się transakcji kontrolowanych w transakcjach zawieranych pomiędzy podmiotami powiązanymi. Jednak analizę transakcji należy dokonywać szerzej. Możliwe jest bowiem wystąpienie transakcji kontrolowanej, której warunki zostały wynegocjowane przez podmiot powiązany niebędący bezpośrednio stroną transakcji. Taka sytuacja może mieć miejsce np. przy dokonywaniu zakupów od niepowiązanego kontrahenta, których warunki zostały ustalone przez spółki matki na drodze centralnych negocjacji.

Rödl & Partner

Z transakcją kontrolowaną mamy do czynienia wtedy, gdy wymienione elementy występują łącznie.

Co istotne, minister finansów wskazał, że ocena czy działanie stanowi transakcję kontrolowaną powinna być dokonywana indywidualnie dla każdego przypadku, z uwzględnieniem jego specyfiki. To samo zdarzenie może stanowić transakcję kontrolowaną tylko dla jednej ze stron, zaś dla drugiej strony zdarzenia może nie mieć charakteru gospodarczego i tym samym nie być transakcją kontrolowaną.

Jako przykład przedstawiono najem powierzchni na rzecz spółki z o.o. przez jej udziałowca. Dla spółki najem jest transakcją kontrolowaną, ponieważ jest realizowany w ramach działalności gospodarczej. Jednak dla udziałowca transakcja ta może nie mieć charakteru gospodarczego. Przy ocenie transakcji z punktu widzenia udziałowca należy wziąć pod uwagę rozmiar i zorganizowanie prowadzonych przez niego działań.

ZDARZENIA WYŁĄCZONE

Minister finansów przedstawił kilka sytuacji, w których nie mamy do czynienia z transakcją kontrolowaną i obowiązkiem sporządzania dokumentacji cen transferowych.

UMOWA PRZEDWSTĘPNA

Samo zobowiązanie się do zawarcia innej umowy nie ma charakteru działania gospodarczego. Nie stanowi zatem transakcji kontrolowanej umowa przedwstępna, która jest jedynie zobowiązaniem do zawarcia umowy w przyszłości.

WYPŁATA DYWIDENDY

Decyzja o wypłacie dywidendy podejmowana jest przez spółkę na podstawie przepisów Kodeksu spółek handlowych. Ustawa ta wskazuje tryb i podstawę dokonania wypłaty dywidendy, a także reguluje wartość wypłacanego wspólnikom świadczenia. Wypracowany przez spółkę zysk, jego podział i wypłata są konsekwencją działalności gospodarczej. Jednak cel zarobkowy realizuje się w działalności gospodarczej spółki, nie zaś w samej czynności dokonania wypłaty dywidendy. Z tego względu wypłata dywidendy nie ma charakteru gospodarczego i nie jest transakcją kontrolowaną.

WYPŁATA ZYSKU PRZEZ SPÓŁKĘ NIEBĘDĄCĄ OSOBĄ PRAWNĄ

Wypłata zysku przez spółkę niebędącą osobą prawną na rzecz jej wspólników oraz otrzymanie przez wspólnika spółki niebędącej osobą prawną odpowiedniej części zysku nie stanowi transakcji kontrolowanej. Argumenty za tym przemawiające są analogiczne do uzasadnienia braku charakteru gospodarczego czynności wypłaty dywidendy. Działalność gospodarcza jest prowadzona przez spółkę, a podział zysku jest konsekwencją działalności spółki. Sam w sobie nie ma celu zarobkowego.

DOPLĄTY UREGULOWANE

Nie uznaje się za transakcję kontrolowaną dopłat uregulowanych w art. 177–179 k.s.h. Dopłaty te są dokonywane na podstawie umowy spółki, w wysokościach i terminach określonych w uchwale wspólników, co do zasady bez wynagrodzenia za udostępniony kapitał. Nie ma tu cech umów wzajemnych, a całe zdarzenie nie ma charakteru gospodarczego.

Charakter gospodarczy mogą mieć natomiast wpłaty dokonywane na innej podstawie niż przepisy Kodeksu spółek handlowych dotyczące dopłat.

INDYWIDUALNA OCENA

Interpretacja ogólna ministra finansów wskazuje wprost kilka rodzajów zdarzeń niemających charakteru gospodarczego, a co za tym idzie – niewymagających sporządzania dokumentacji cen transferowych. Zaleca się dokonywanie indywidualnej oceny każdego przypadku pod kątem jego specyfiki. Aby stwierdzić, czy dana transakcja stanowi transakcję kontrolowaną, należy uważnie przeanalizować jej charakter gospodarczy, biorąc pod uwagę rzeczywiste zachowania stron i ustalenie lub narzucenie warunków w wyniku powiązań. Interpretacja odpowiada zatem tylko częściowo na pojawiające się wątpliwości podatników. Ocena czy dana transakcja stanowi transakcję kontrolowaną jest obowiązkiem podatnika i wymaga dokładnej analizy działań pod kątem spełnienia założeń definicji. Z uwagi na złożoność tematu w niektórych sytuacjach konieczne może okazać się wsparcie specjalistów z zakresu cen transferowych.

Marta Woźnik, Starszy konsultant podatkowy, [Rödl & Partner Gliwice](#)