

Ceny transferowe - Stanowiska organów: analiza i trendy

SPIS TREŚCI

- 1 Zbycie udziałów w spółce – transakcja między podmiotami powiązanymi?
- 2 Safe harbour dla pożyczek tylko ze zmienną stopą procentową
- 3 Sprzedaż środków trwałych, a limit transakcji
- 4 Transakcje między małżonkami, a obowiązki dokumentacyjne

Zbycie udziałów w spółce – transakcja między podmiotami powiązanymi?

Stan faktyczny

Spółka jest polską spółką handlową z ograniczoną odpowiedzialnością. Jest ona opodatkowana podatkiem dochodowym od osób prawnych (CIT) oraz podatkiem od towarów i usług (VAT).

W kapitale zakładowym Spółki 100% udziałów posiadają cztery osoby fizyczne:

- Pan X, który posiada 50% udziałów (dalej: "Udziałowiec A"),
- Pan Wnioskodawca, który posiada 25% udziałów (dalej: "Udziałowiec B" oraz "Wnioskodawca"),
- Pan Y, który posiada 20% udziałów (dalej: "Udziałowiec C"),
- Pan Z, który posiada 5% udziałów (dalej: "Udziałowiec D").

Udziałowiec B rozważa sprzedaż swoich udziałów Spółki Udziałowcowi A i Udziałowcowi D. Wszyscy udziałowcy są również współnikami w innej spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, gdzie każdy z nich posiada 25% udziałów. Udziałowcy A i D zostali powołani do reprezentacji Spółki jako odpowiednio prezes zarządu i członek zarządu. Warto dodać, że między udziałowcami nie ma pokrewieństwa ani powinowactwa do drugiego stopni

Pytanie: Czy realizując transakcję zbycia udziałów Spółki przez Wnioskodawcę na rzecz Udziałowca A oraz Udziałowca D, będą oni działać jako podmioty powiązane w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych?

Stanowisko Organu

Dokonując transakcji sprzedaży udziałów w Spółce na rzecz Udziałowca A i Udziałowca D, nie będą oni uznawani za podmioty powiązane zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: "ustawa o PIT"). Zgodnie z art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT, podmioty powiązane to:

- a) Podmioty, gdzie jeden wywiera znaczący wpływ na co najmniej jeden inny.
- b) Podmioty, na które ten sam inny podmiot lub małżonek, krewny lub powinowaty do drugiego stopnia osoby fizycznej wywierającej znaczący wpływ, ma znaczący wpływ.
- c) Spółki niebędące osobami prawnymi i ich wspólnicy.
- ca) Określone spółki i ich komplementariusze.
- cb) Określone spółki i ich wspólnicy.
- d) Podatnik i jego zagraniczny zakład, a w przypadku grupy kapitałowej - spółka kapitałowa wchodząca w jej skład i jej zagraniczny zakład

Kluczowym aspektem w ustaleniu powiązań jest określenie, czy zachodzi wywieranie znaczącego wpływu.

W odniesieniu do opisywanej transakcji między Udziałowcami, którzy są osobami fizycznymi, nie ma mowy o posiadaniu udziałów, praw głosu czy innych praw. Ponadto, kwestia faktycznej zdolności do wpływania na podejmowanie decyzji gospodarczych nie ma tu zastosowania, ponieważ transakcja odbywa się pomiędzy osobami fizycznymi, a nie osobami prawnymi. Dodatkowo, nie zachodzi tu żaden związek małżeński ani pokrewieństwo.

W związku z tym, z punktu widzenia ustawy o PIT, nie występują podstawy do uznania Udziałowców za podmioty powiązane.

Safe harbour dla pożyczek tylko ze zmienna stopą procentową

Stan faktyczny

SW 2022 r. Wnioskodawca zamierza zastosować się do treści obwieszczenia Ministra Finansów, o którym mowa w art. 11g ust. 4 ww. ustawy i ustalić w umowie pożyczki, że jest ona oprocentowana w stosunku rocznym według stawki WIBOR3M + marża 2 punkty procentowe. Stawka WIBOR3M ulega ciągłym zmianom (stawka ta jest ogłaszana na nowo każdego dnia). W ocenie Wnioskodawcy, konieczność ciągłego monitorowania indeksu WIBOR3M i ustalania na tej podstawie oprocentowania obowiązującego w każdym poszczególnym dniu trwania umowy pożyczki - jest kłopotliwe i wymaga bardzo dużego nakładu pracy. Stąd Spółka zmierza zastosować pewne uproszczenie zaczerpnięte z umów kredytowych stosowanych przez Banki, tj. ustalić pewną stałość stawki WIBOR3M w pewnych krótkich okresach czasu. W tym też celu Wnioskodawca zamierza zastrzec w umowach, że pożyczka jest oprocentowana według stawki WIBOR3M z dnia zawarcia umowy + marża 2%, przy czym takie oprocentowanie obowiązywać będzie wyłącznie do końca miesiąca kalendarzowego, w którym doszło do zawarcia umowy. W dalszym zaś okresie trwania umowy z początkiem każdego kolejnego miesiąca kalendarzowego strony będą sumowały ostatnie 5 kwotowań indeksu WIBOR3M z poprzedniego miesiąca i wyciągały z nich średnią arytmetyczną. Tak wyliczona i uśredniona stawka WIBOR3M będzie obowiązywała przez kolejny miesiąc kalendarzowy. Z początkiem każdego kolejnego miesiąca kalendarzowego działanie to będzie powtarzane i tak do końca trwania umowy. Wnioskodawca zaznacza, że pozostałe warunki zastrzeżone w art. 11g ust. 1 pkt 2-5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych będą spełnione

Pytanie: Czy przedstawiony przez Wnioskodawcę sposób ustalenia oprocentowania będzie zgodny z warunkiem przewidzianym w art. 11g ust. 1 pkt 1 i ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych?

Stanowisko Organu

Z treści art. 11g ustawy o CIT wynika, że podatnicy po spełnieniu warunków wskazanych w tym przepisie mają możliwość ustalenia oprocentowania pożyczki w oparciu o bazową stopę procentową i marżę określoną w obwieszczeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych aktualnym na dzień zawarcia umowy, niemniej jednak regule tej podlegają jedynie pożyczki udzielone na zasadach spełniających warunki wymienione w tym przepisie.

Tym samym korzystanie z uproszczenia safe harbour może mieć miejsce jedynie w przypadku pożyczek z oprocentowaniem zmiennym. W przypadku oprocentowania zmiennego spełnienie warunków safe harbour w momencie zawarcia umowy pożyczki zostaje zapewnione przez elastyczne reagowanie wysokości oprocentowania do zmian stóp bazowych.

Innymi słowy, w wyniku tylko i wyłącznie zmian poziomu stóp bazowych nie zachodzi ryzyko złamania warunków safe harbour, jeżeli były one zachowane w momencie zawarcia umowy. Zatem mimo jednokrotnej weryfikacji poziom oprocentowania ma charakter zbliżony do rynkowego przez cały okres trwania pożyczki (max. 5 lat). (sygnatura: 0111-KDIB1-1.4010.130.2022.7.SG)

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wydał w przedmiotowym zakresie kolejną interpretację gdzie uznał, że pożyczki w których ustalono oprocentowanie stałe, nie mogą korzystać z tzw. bezpiecznej przystani. Organ podkreślił iż „**korzystanie z uproszczenia safe harbour może mieć miejsce jedynie w przypadku pożyczek z oprocentowaniem zmiennym. W przypadku oprocentowania zmiennego spełnienie warunków safe harbour w momencie zawarcia umowy pożyczki zostaje zapewnione przez elastyczne reagowanie wysokości oprocentowania do zmian stóp bazowych. Innymi słowy, w wyniku tylko i wyłącznie zmian poziomu stóp bazowych nie zachodzi ryzyko złamania warunków safe harbour, jeżeli były one zachowane w momencie zawarcia umowy.**” (sygnatura: 0115-KDIT1.4011.322.2024.2.MR)

Sprzedaż środków trwałych, a limit transakcji

Stan faktyczny

Wnioskodawca (dalej również: "Spółka") prowadzi działalność gospodarczą w zakresie świadczenia usług transportowych. Spółka posiada na terytorium Rzeczypospolitej Polski siedzibę, w konsekwencji czego podlega w Polsce opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania (nieograniczony obowiązek podatkowy). Spółka jest częścią grupy kapitałowej (...), której działalność również koncentruje się na świadczeniu usług transportu, w ujęciu międzynarodowym.

W roku 2022 Spółka dokonała sprzedaży (odpłatnego zbycia) środków trwałych na rzecz dwóch podmiotów powiązanych w rozumieniu ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: "Ustawa CIT"). Łączna wartość sprzedaży środków trwałych wyniosła 3.020.408,26 PLN netto. Spółka jest podmiotem powiązaniem w stosunku do nabywców, stosowanie do art. 11a ust. 1 Ustawy CIT.

Pytanie: Czy Wnioskodawca jest zobowiązany do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych w związku z transakcją sprzedaży środków trwałych w 2022 r. stosownie do art. 11k ust. 1-2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jeśli wartość sprzedaży środków trwałych była niższa niż 10 mln PLN?

Stanowisko Organu

„Art. 11k ust. 2 w punktach 1-3 UoCIT wymienia w pierwszej kolejności transakcje kontrolowane, które są określone co do kategorii: stanowią transakcje towarowe, finansowe lub usługowe. Dopiero w pkt 4 art. 11k ust. 2 ustawy o CIT ustawodawca wskazuje na inną transakcję niż określona w punktach 1-3. Taka hierarchia wskazuje na to, że transakcja inna jest uzupełnieniem i znajduje zastosowanie, gdy poprzednie kategorie nie zostaną uwzględnione (brak możliwości przyporządkowania transakcji do jednej z kategorii o charakterze podstawowym). Każdorazowo podmiot powiązany – dokonując dla potrzeb sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych klasyfikacji dokonywanych transakcji na transakcje towarowe, finansowe, usługowe – powinien zatem ocenić charakter danej transakcji, tzn. przyporządkować ją do tej z ww. kategorii, która w najwyższym stopniu – w ocenie podmiotu – odpowiada istocie i w sposób najbardziej precyzyjny wyjaśnia naturę transakcji, uwzględniając pełnione funkcje, angażowane aktywa i ryzyka ponoszone w jej ramach.

Przenosząc powyższe rozważania na grunt niniejszej sprawy stwierdzić należy, że w żadnym z przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie zostało doprecyzowane jak należy rozumieć pojęcie „transakcji towarowych”. Wobec powyższego, zdaniem Organu, należy przyjąć, że pojęcie powinno to być interpretowane szeroko i zgodnie z jego potocznym znaczeniem. W konsekwencji, za towar wskazany w art. 11k ust. 2 pkt 1 ustawy o CIT, należy uznać rzecz, która jest przedmiotem sprzedaży. Z uwagi na to, że ustawodawca nie zastrzegł, że chodzi wyłącznie o towary handlowe, czy rzeczy ruchome, a inne regulacje ustawy podatkowej wskazują na szerokie postrzeganie pojęcia „towar” (np. 12 ust. 3 ustawy o CIT) należy uznać, że towary, o których mowa w art. 11k ust. 2 pkt 1 ustawy o CIT to zbywane przez podatnika towary handlowe, ale również inne rzeczy, takie jak np. środki trwałe.

Wobec powyższego należy stwierdzać, że transakcja sprzedaży środków trwałych jest objęta zakresem art. 11k ust. 2 pkt 1 ustawy o CIT, a więc progiem dokumentacyjnym – 10 000 000 zł.

Transakcje między małżonkami, a obowiązki dokumentacyjne

Treść interpelacji/ zapytania

Przepisy ustaw o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 23zf ust. 1) oraz od osób prawnych (art. 11t ust. 1) nakładają na małżonków obowiązek sporządzenia dokumentacji cen transferowych w przypadku, gdy przeprowadzają między sobą transakcje o charakterze gospodarczym. Niemniej jednak urzędnicy Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) uważają ten obowiązek za uciążliwy i zwalniają małżonków od jego wypełniania. Takie zwolnienie jednak nie posiada podstawy w przepisach prawa.

Podstawą obowiązku jest art. 23zf ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Analogiczna regulacja jest w art. 11t ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Przepis określa zakres podmiotowy obowiązku składania informacji o cenach transferowych. Z jego brzmienia wynika, że taka informacja powinna być składana przez wszystkie podmioty powiązane realizujące transakcje określone w art. 23z pkt 1-2 lub 9-11. Biorąc pod uwagę, że podmiotami powiązanymi są np. mąż i żona, jeśli zawierają między sobą jakąś tzw. transakcję kontrolowaną (czyli w istocie dokonują działania o charakterze gospodarczym) oraz mieszkają w Polsce, to co do zasady powinni składać informację o cenach transferowych, niezależnie od wartości tej transakcji (wówczas wystąpi bowiem z zasady transakcja kontrolowana, o której mowa w art. 23z pkt 1).

Pytanie: Czy ministerstwo rozważa prowadzenie prac nad zniesieniem obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych przez małżonków zawierających między sobą transakcje gospodarcze?

Odpowiedź

W odpowiedzi na pytanie, czy Ministerstwo Finansów rozważa eliminację konieczności przygotowywania dokumentacji cen transferowych przez małżonków angażujących się w transakcje gospodarcze między sobą, chciałbym poinformować, że żadne zmiany w przepisach prawa w tym zakresie nie są obecnie planowane ani realizowane przez Ministerstwo Finansów.

Dodatkowo, ważne jest podkreślenie, że Ministerstwo Finansów nie otrzymało informacji o tym, aby pracownicy KAS przekazywali informacje, które nie znajdują pokrycia w obowiązującym prawie, dotyczące konieczności przygotowywania dokumentacji cen transferowych przez małżonków.

W tym kontekście nie zgłoszono żadnych wątpliwości merytorycznych ani ze strony Dyrektora KIS, ani ze strony Dyrektorów Izby Administracji Skarbowej.

CENY TRANSFEROWE

Wiemy, że transakcje wewnątrzgrupowe cechują się dużą specyfiką, dlatego do każdego projektu podchodzimy indywidualnie i liczymy się z potrzebami każdego Klienta

■ 300+

zadowolonych Klientów z polskich i międzynarodowych grup kapitałowych.

■ 800+

udokumentowanych transakcji z różnych branż

■ 400+

sporządzonych analiz benchmarkingowych

■ 20+

kontroli podatkowych zakończonych sukcesem.

■ 10+

lat doświadczenia i aktywnego działania w obszarze cen transferowych

■ 180+

dla tylu transakcji dokumentację sporządzili nasi specjaliści w ramach jednej grupy kapitałowej.

Jeśli jesteś zainteresowany/zainteresowana naszymi usługami w zakresie cen transferowych zapraszamy do kontaktu.

Kontakt



Anna Kubicz
Partner Zarządzający LTCA

tel. +48 506 071 669
e-mail: anna.kubicz@ltca.pl



Patrycja Szewczyk
Partner LTCA
tel. +48 665 787 150
e-mail: patrycja.szewczyk@ltca.pl





LTCA Zarzycki Niebudek Kubicz sp.k.

ul. Miodowa 1

00-080 Warszawa