

PODATKI

Wprowadzenie o b o w i ą z k u sporządzania dokumentacji cen transferowych w kontekście transakcji między podmiotami powiązanymi stało się dla podatników jednym z kluczowych wyzwań. Dotyczy to także spółek komunalnych.

Zanim przystąpimy do opracowania wymaganej dokumentacji cen transferowych, istotne jest, aby zweryfikować, czy w danym przypadku rzeczywiście powstaje obowiązek dokumentacyjny. W przypadku spółek komunalnych ustawodawca przewidział pewne wyjątki, które pozwalają uniknąć takiego obowiązku. Tradycyjnie już dla polskiego prawa, przepisy te budzą liczne wątpliwości.

Podmioty powiązane

Zacznijmy od przypomnienia. Obowiązek sporządzania dokumentacji cen transferowych mają podmioty powiązane. Zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: „ustawa o CIT”), podmioty powiązane to:

- podmioty, z których jeden podmiot wywiera znaczący wpływ na co najmniej jeden inny podmiot,
- podmioty, na które wywiera znaczący wpływ ten sam inny podmiot lub małżonek, krewny lub powinowaty do drugiego stopnia osoby fizycznej wywierającej znaczący wpływ na co najmniej jeden podmiot,
- spółka niebędąca osobą prawną i jej wspólnik,
- spółka komandytowa i jej komplementariusz,
- spółka cywilna będąca podatnikiem CIT i jej wspólnik,
- podatnik i jego zagraniczny zakład, a w przypadku podatkowej grupy kapitałowej – spółka kapitałowa wchodząca w jej skład i jej zagraniczny zakład.

Definicja podmiotu powiązanego odnosi się do osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej oraz do zagranicznego zakładu.

Przesłanka wywierania „znaczącego wpływu” ma zasadnicze znaczenie dla identyfikacji powiązania. W myśl ustawy o CIT, przez wywieranie znaczącego wpływu rozumie się:

- posiadanie bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25 proc.: udziałów w kapitale; praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających; udziałów lub praw do udziału w zyskach, stratach, majątku, ich ekspektatyw, w tym jednostek uczestnictwa i certyfikatów inwestycyjnych,
- faktyczną zdolność osoby fizycznej do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej,
- pozostawanie w związku małżeńskim albo występowania

nie pokrewieństwa lub powinowactwa do drugiego stopnia. Na podstawie przytoczonych regulacji ustawowych ustalić można trzy rodzaje powiązań:

- powiązania właścicielskie, w tym kapitałowe;
- powiązania osobowe, identyfikowane w wyniku faktycznej zdolności osoby fizycznej do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych;
- powiązania rodzinne, odnoszące się do stosunku małżeństwa albo pokrewieństwa do drugiego stopnia.

W praktyce mogą powiązania zaliczane do każdej z tych kategorii, które mogą występować równoległe (powiązania mieszane). Istnienie jednego z rodzajów powiązań nie wyklucza bowiem, że równo-

dokumentacji cen transferowych. Jest to zasada ogólna, od której ustawodawca przewidział pewne wyjątki zawarte w art. 11n ustawy o CIT.

Jeden z takich wyjątków dotyczy spółek komunalnych (gminnych). W przypadku tych podmiotów obowiązek sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych nie dotyczy transakcji kontrolowanych, jeśli powiązania wynikają wyłącznie z relacji ze Skarbem Państwa, jednostkami samorządu terytorialnego lub ich związkami.

W związku z brzmieniem tych przepisów, wątpliwości budzi od lat kwestia, czy spółki komunalne powiązane kapitałowo z jednostkami samorządowymi lub ich związkami są zobowiązane do sporządzania dokumentacji cen transferowych, jeśli oprócz powiązań

” To czy spółki komunalne, które powiązane są z gminą nie tylko kapitałowo, ale i osobowo są zwolnione z obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych nadal budzi poważne wątpliwości interpretacyjne

Przykładem tego podejścia jest interpretacja indywidualna wydana 2 marca 2023 r., w której dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (DKIS) wyjaśnił: „Przepis art. 11n pkt 5 ustawy o CIT przewiduje, że obowiązek dokumentacyjny nie istnieje jedynie w sytuacji, gdy powiązania wynikają wyłącznie z relacji ze Skarbem Państwa lub jednostkami sa-

dnia 26.06.2024 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.249.2024.1.AN).

Podobne podejście potwierdzają również orzeczenia wojewódzkich sądów administracyjnych. Przykładem jest wyrok WSA w Gdańsku z 16 listopada 2021 r., w którym sąd zgodził się z interpretacją organu podatkowego, że oprócz powiązań kapitałowych występują także powiązania osobo-

ku w zakresie cen transferowych” (wyrok WSA w Krakowie z 15 czerwca 2023 r., sygn. akt I SA/Kr 420/23).

Wyrok ten stanowi wyjątek od dotychczasowej linii interpretacyjnej i na ten moment pozostaje poglądem mniejszościowym, który nie wywiera znaczącego wpływu na bieżące rozstrzygnięcia organów podatkowych w indywidualnych sprawach podatników.

Z perspektywy spółek komunalnych obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej dla transakcji realizowanych z podmiotami powiązanymi zarówno w sposób kapitałowy, jak i osobowy (np. osobą skarbnika gminy obecnego w radzie nadzorczej czy zarządzie spółki komunalnej) stanowi istotny problem. Często w takich relacjach występują transakcje,

Spółki komunalne mogą mieć problem z cenami transferowymi



TOMASZ WICHARY

Z końcem października upływa termin na sporządzenie dokumentacji cen transferowych. Tymczasem w przypadku spółek komunalnych już samo określenie tego, czy spółka taka musi, czy też nie musi sporządzić taką dokumentację, staje się poważnym wyzwaniem. Powodem jest funkcjonowanie w obrocie prawnym dwóch różnych interpretacji tego samego przepisu.

kapitałowych występują również powiązania osobowe na poziomie ich organów. W tej sprawie ukształtowały się dwa odmienne poglądy.

Podejście restrykcyjne

I tak fiskus, część ekspertów oraz sądów administracyjnych twierdzi, że w oparciu o literalną wykładnię art. 11n pkt 5 ustawy o CIT, jeżeli w danej sytuacji występują tzw. powiązania mieszane, czyli zarówno powiązania kapitałowe, jak i osobowe, to wyłącznie z obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych nie będzie miało zastosowania. Inaczej mówiąc, spółka komunalna będzie miała status podmiotu powiązanego.

Taka interpretacja wsparta jest również wykładnią celowościową, która wskazuje, że ustawodawca, używając terminu „wyłącznie”, miał na myśli jedynie te transakcje, w których występują tylko powiązania kapitałowe.

we, co powoduje konieczność sporządzenia dokumentacji cen transferowych (wyrok WSA w Gdańsku, sygn. akt I SA/Gd 850/21).

Podejście liberalne

PROGI DOKUMENTACYJNE

- 10 000 000 zł dla transakcji towarowych
- 10 000 000 zł dla transakcji finansowych
- 2 000 000 zł dla transakcji usługowych
- 2 000 000 zł dla innych transakcji nieujętych powyżej

DKIS z 2 marca 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.831.2022.2.AW). Analogiczne stanowisko przyjęto w interpretacji z 26 czerwca 2024 r., w której wskazano, że w przypadku występowania jednocześnie powiązań kapitałowych i osobowych, podmiot nie będzie zwolniony z obowiązku sporządzania dokumentacji (interpretacja DKIS z

W ostatnim czasie pojawiły się jednak również odmienne interpretacje. Zwolennicy liberalnego podejścia wskazują na nieprecyzyjność art. 11n pkt 5 ustawy o CIT, szczególnie w odniesieniu do dwukrotnego użycia terminu „powiązania”. Zwracają także uwagę na wykładnię historyczną, która sugeruje, że powiązania mieszane nie powinny rodzić obowiązku sporządzania dokumentacji.

W kontekście spółek komunalnych podkreśla się, że: „Występowanie powiązań osobowych obok kapitałowych nie wpływa na ochronę interesów fiskalnych Skarbu Państwa. Z tego względu należy uznać, że powiązania te, będące konsekwencją relacji kapitałowych między Gminą a Spółką, nie generują obowiąz-

których nie dokonałyby między sobą podmioty niepowiązane (np. coroczne dofinansowanie deficytowej gminnej spółki prowadzącej stadion piłkarski, aby zapobiec jej bankructwu). Występowanie dwóch rozbieżnych poglądów wprowadza niepewność dla tych spółek i niepotrzebnie naraża je na koszty związane z przygotowaniem dokumentacji podatkowej. Do momentu rozstrzygnięcia przedmiotowej sprawy przez Naczelny Sąd Administracyjny lub stosownej interwencji ustawodawczej wątpliwości nie ustaną. Dla spółek komunalnych oznacza to konieczność zwrócenia szczególnej uwagi na bieżącą praktykę podatkową oraz weryfikację przeprowadzanych transakcji w kontekście powstania obowiązku dokumentacyjnego.

©
Autor jest doradcą podatkowym, Andersen w Polsce
Kancelaria jest zrzeszona w sieci Kancelarie RP działającej pod patronatem dziennika „Rzeczpospolita”.



Sieć kancelarii prawnych — kancelarie.pl

Wspieramy twój marketing i rozwój twojego biznesu
Sprawdź jak zostać partnerem sieci