



Warszawa, 20 kwietnia 2021 r.

Ministerstwo Finansów

Pan Jan Sarnowski – Podsekretarz Stanu
w Ministerstwie Finansów

Do nadania drogą elektroniczną na adres:

konsultacje.ct@mf.gov.pl

Szanowny Panie Ministrze,

w nawiązaniu do pisma z dnia 3 marca 2021 r. (sygn. DCT1.8203.3.2020) dotyczącego konsultacji podatkowych w sprawie w sprawie dokumentu „Objaśnienia podatkowe w zakresie cen transferowych nr 4 – domniemanie oraz należyta staranność, o których mowa w art. 11o ust. 1b ustawy o CIT oraz art. 23za ust. 1b ustawy o PIT”, poniżej przekazujemy uwagi do ww. projektu objaśnień.

Mamy nadzieję, że nasze uwagi zostaną uwzględnione i przyczynią się do poprawy sytuacji polskich podatników podatku dochodowego.

Z wyrazami szacunku

Sylwia Rzymkowska

Zbigniew Sznitowski

Adam Abramowicz

Prezes Zarządu

Wiceprezes Zarządu

Wiceprezes Zarządu



1. Uwagi ogólne

Jak wskazuje się we wstępie do Projektu Objasnień, głównym celem przyjętych regulacji jest zapewnienie rzetelnym podatnikom zachowania ich konkurencyjności rynkowej, dzięki zwalczaniu działalności podmiotów, które poprzez transferowanie dochodów do tzw. „rajów podatkowych” uzyskują nieuprawnione korzyści w zakresie podatków. Tymczasem, ze względu na przyjęty kształt objaśnień, na rzetelnym podatnikach nakłada się dodatkowe obowiązki administracyjne, które nie wynikają wprost z regulacji ustawowych oraz nieproporcjonalnie obciążają ich podstawową działalność.

Obowiązujące przepisy, a w ślad za nimi Projekt Objasnień nakładają na polskich podatników obowiązek weryfikowania ich kontrahentów bez względu na kraj pochodzenia, wielkość czy skalę współpracy. Należy mieć na względzie, że w przypadku wielu podmiotów oznacza to konieczność weryfikacji nawet kilkudziesięciu tysięcy transakcji miesięcznie. Dalej, w skrajnym przypadku w praktyce może to oznaczać obowiązek sporządzenia tysięcy dokumentacji cen transferowych dla transakcji z podmiotami niepowiązanymi (w szczególności w przypadku braku woli po stronie kontrahenta na udzielenie informacji, co do rozliczeń z innymi kontrahentami), które w praktyce nie prowadzą do zniżenia podstawy opodatkowania.

Jednocześnie wspomniane w Projekcie Objasnień obalenie domniemania, tj. wykazanie, że pomimo występowania rozliczeń kontrahenta z podmiotem krajowym, podmiot rajowy nie jest rzeczywistym właścicielem w rozumieniu art. 4a pkt 29 ustawy o CIT, ze względu na brak szczegółów w treści dokumentu, nie jest realnym wsparciem dla podatników, gdyż prowadzi do dalszego nawarstwienia obowiązków administracyjnych. Obowiązki w praktyce są niemalże niemożliwe do spełnienia (np. badanie faktycznej rzeczywistej działalności gospodarczej niezależnego kontrahenta).

Mając powyższe na uwadze, CCT wnosi o przerehabilitowanie Projektu Objasnień, poprzez dostosowanie ich brzmienia do treści regulacji ustawowych oraz wprowadzenie rozwiązań mających na celu ochronę rzetelnym podatnikom oraz uproszczenie obowiązków administracyjnych. W obecnym kształcie, w przypadku dużych podmiotów pełne wdrożenie Projektu Objasnień oznaczałoby konieczność zmniejszenia zakresu bieżącej działalności w celu realizacji nowych obowiązków lub zwiększenie kosztów poprzez zwiększenie zasobów administracyjnych, które byłyby dedykowane wyłącznie do weryfikacji kontrahentów i ich rozliczeń.

Pragniemy zwrócić uwagę, że Polska jako źródło przerzucania dochodów do rajów podatkowych nie znajduje się w informacjach publicznie dostępnych w związku z tzw. paradise papers. W związku z tym wnosimy o ograniczenie dodatkowych obowiązków prawnych leżących na polskich podatnikach, w szczególności uchylenia przepisu art. 11o ust. 1a i 1b ustawy o CIT.



2. Uwagi szczególne

a. Litera A punkt 4 – pojęcie rzeczywistego właściciela

Zgodnie z Projektem Objaśnień pojęcie rzeczywistego właściciela należy rozumieć zgodnie z art. 4a pkt 29 Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tj. Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.; dalej: Ustaw o CIT). Należy jednak zauważyć, że zastosowanie takiego odwołania, przy braku faktycznego odesłania w treści art. 11o do art. 4a pkt 29 ustawy o CIT, w rzeczywistości prowadzi do zawężenia stosowania regulacji art. 11o ustawy o CIT.

W świetle przywołanej w Objaśnieniach definicji rzeczywisty właściciel to podmiot, który spełnia m. in. następujące warunki:

- otrzymuje należność dla własnej korzyści, w tym decyduje samodzielnie o jej przeznaczeniu i ponosi ryzyko ekonomiczne związane z utratą tej należności lub jej części,
- nie jest pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym prawnie lub faktycznie do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi,
- prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju siedziby, jeżeli należności uzyskiwane są w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Tym samym, rzeczywistym właścicielem na gruncie przedmiotowej definicji może być jedynie podmiot otrzymujący należności, czyli w praktyce świadczący na rzecz podatnika usługi, dostarczający towary itd. Co w praktyce oznaczałoby, że przedmiotem regulacji art. 11o ustawy o CIT nie są objęte transakcje, w których polski podatnik jest podmiotem realizującym określone świadczenia i otrzymującym za nie wynagrodzenie.

Mając na względzie wykładnię literalną i celowościową dodanego ust. 1a w art. 11o ustawy CIT wyłączone są transakcje sprzedażowe z obowiązku dokumentacyjnego. W transakcjach, gdzie podatnik dokonuje sprzedaży na rzecz innego podmiotu, podmiot ten z oczywistych powodów nie może podlegać badaniu pod kątem rzeczywistego właściciela (bo nie są na jego rzecz wypłacane należności). Ponadto ww. podmiot, z uwagi na brak dochodu pochodzącego z transakcji sprzedażowej realizowanej przez podatnika, nie może być podejrzewany o transfer dochodu (którego nie ma) do raju podatkowego.

Kierując się obecną treścią Projektu Objaśnień, rzeczywistym właścicielem w rozumieniu art. 4a ust. 29 ustawy o CIT może być tylko polski podatnik nabywający jakieś świadczenie (usługowe lub towarowe).

Takie podejście jest sprzeczne z pozostałą treścią Projektu Objaśnień. Dlatego też postuluję się doprecyzowanie w treści Projektu Objaśnień czy w ocenie Ministerstwa art. 11o ust. 1a znajduje zastosowanie jedynie do zakupu świadczeń przez polskich podatników czy też powinien mieć szersze zastosowanie. W przypadku jego szerszego zastosowania konieczne



jest doprecyzowanie sposobu interpretacji pojęcia rzeczywistego właściciela zastosowanego w art. 11o ust. 1a ustawy o CIT.

b. Litera A punkt 6 – definicja transakcji

Ustawa o CIT nie zawiera definicji pojęcia transakcji. Co więcej ustawodawca w treści art. 11o ust. 1a ustawy o CIT celowo posługuje się pojęciem transakcji kontrolowanej lub transakcji innej niż transakcja kontrolowana. Mając na uwadze jedną z podstawowych dyrektyw wykładni przepisów prawa, w świetle, której w języku prawnym nie ma synonimów, pojęć tych nie można utożsamiać. W konsekwencji, przy definiowaniu pojęcia transakcji brak jest podstaw prawnych do odwołania się do pojęcia transakcji kontrolowanej. Tym samym, pojęcie transakcji, zgodnie z regułami wykładni językowej, powinno być odnoszone do potocznego znaczenia tego słowa. Zgodnie z definicją transakcji słownika języka polskiego PWN, przez transakcję rozumie się:

- operację handlową dotyczącą kupna lub sprzedaży towarów lub usług,
- umowę handlową na kupno lub sprzedaż towarów lub usług (też zawarcie takiej umowy).

Tym samym, w ocenie CCT na gruncie obecnych regulacji transakcję należy rozumieć poprzez operację handlową czy też umowę handlową.

c. Litera A punkt 7 – obowiązek sporządzenia dokumentacji dla transakcji innych niż kontrolowane

Zgodnie z przedmiotowym punktem, w przypadku, gdy druga strona transakcji przekraczającej wartość 500.000 zł dokonuje w roku podatkowym bezpośrednio rozliczeń z podmiotem rajowym, co do zasady powstaje obowiązek sporządzenia dokumentacji cen transferowych. Jednocześnie, art. 11o ust. 1a odwołuje się jedynie do art. 11a ust. 3 – 5 ustawy o CIT, brak jest w szczególności odwołania do treści art. 11k ust. 2 ustawy o CIT w świetle, którego dokumentacja cen transferowych sporządzana jest dla transakcji kontrolowanych o charakterze jednorodnym, przekraczających określone w przepisie progi.

Mając powyższe na uwadze, w ocenie CCT, w przypadku transakcji innych niż kontrolowane obowiązek dokumentacyjny należy identyfikować jedynie w stosunku do pojedynczych transakcji, a nie do transakcji o charakterze jednorodnym (jak to jest w przypadku transakcji kontrolowanych).

Przykład 1

Podmiot X w roku podatkowym zawarł z podmiotem Y następujące umowy handlowe:

- umowa nr 1 o wartości 300 tys. PLN,
- umowa nr 2 o wartość 400 tys. PLN,
- umowa nr 3 o wartości 1 mln PLN.



W konsekwencji obowiązku weryfikacji czy podmiot Y jest rzeczywistym beneficjentem czy też dokonuje rozliczeń z podmiotem rajowym powstanie jedynie w odniesieniu do umowy nr 3. W przypadku, gdyby podmiot Y nie był rzeczywistym beneficjentem oraz dokonywał rozliczeń z podmiotem rajowym, ewentualny obowiązek sporządzenia dokumentacji cen transferowych powstanie jedynie w odniesieniu do umowy nr 3.

Ponadto, w Projekcie Objasnień wskazano, że poprzez rozliczenia z rajem podatkowym rozumie się bezpośrednio rozliczenia, co oznacza, że pośrednie rozliczenia z rajem podatkowym, tj. np. dokonane za pośrednictwem podmiotu trzeciego (zagranicznego), nie powodują domniemania, że rzeczywistym właścicielem wypłacanych należności jest podmiot z raju podatkowego.

Może się okazać, że podatnik wypłaca należności na rzecz kontrahenta, który nie jest rzeczywistym właścicielem tych należności, ale również nie dokonuje bezpośrednich rozliczeń z rajem podatkowym, tylko transferuje dochód do raju podatkowego poprzez podmioty pośredniczące.

Przykład 2

Podatnikiem A zawiera transakcję przekraczającą 500 tys. PLN z Kontrahentem Krajowym B. Jeśli Kontrahent B transferuje dochód w całości do raju podatkowego poprzez innego Kontrahenta C (kontrahent B nie jest rzeczywistym właścicielem należności otrzymanych od Podatnika A), wówczas Podatnik A nie ma obowiązku sporządzania dokumentacji do transakcji z Kontrahentem B. Kontrahent C może również zawrzeć transakcję / rozliczenie z rajem podatkowym poprzez zagranicznego kontrahenta D, co spowoduje, że zarówno Podatnik A, jak i Kontrahent Krajowy B nie będą zobowiązani do sporządzenia dokumentacji cen transferowych.

Na podstawie tego przykładu można uznać, że wprowadzone przepisy nie spełnią swojej roli, tj. nie przyczynią się powstrzymania transferu dochodów do tzw. rajów podatkowych, a na pewno spowodują powstanie niepotrzebnych nakładów pracy związanych z koniecznością wywiązywania się z nowych obowiązków dokumentacyjnych, tj. pozyskiwanie oświadczeń, analizowanie obrotów, przygotowywanie dokumentacji do założenia rynkowych transakcji z podmiotem niepowiązanym.

Ponadto, jeżeli kontrahent krajowy B dokonuje transakcji / rozliczeń z rajem podatkowym, to zobowiązany jest do sporządzania dokumentacji cen transferowych, jeśli transakcja przekroczy 100 tys. zł na podstawie art. 11o ust. 1 ustawy CIT. Nie ma zatem uzasadnienia dla wprowadzenia obowiązku sporządzania dokumentacji do transakcji między Podatnikiem A i Kontrahentem B.

Ustanowienie fikcji prawnej jako zasady, że jeśli podmiot dokonuje jakichkolwiek rozliczeń z rajem podatkowym, to nie jest on rzeczywistym właścicielem należności wypłacanych przez podatnika w ramach transakcji, o których mowa w art. 11o ust. 1a ustawy CIT, może być niezgodne z rzeczywistymi faktami. Przykładowo, jeśli transakcja pomiędzy Podatnikiem A i



Kontrahentem B wielokrotnie przekracza wartość rozliczeń pomiędzy Kontrahentem B i podmiotem z tzw. raję podatkowego, to nie jest uprawnionym stwierdzenie, że transakcja pomiędzy A i B będzie służyła do przenoszenia dochodu do raję podatkowego.

Ponadto, stosując zasadę, że obowiązek dokumentacyjny wystąpi dla transakcji między podatnikiem a kontrahentem, który dokonuje jakichkolwiek rozliczeń z podmiotami z rajów podatkowych, możliwa jest sytuacja, że podatnik będzie zobowiązany do sporządzania kilku dokumentacji cen transferowych do porównywalnych transakcji zawieranych z podmiotami powiązanymi oraz niepowiązanymi. Sam wymóg sporządzania dokumentacji cen transferowych do transakcji z podmiotem niepowiązanym, wydaje się nieuzasadniony, a stosowanie wspólnych reguł tworzenia dokumentacji do transakcji z podmiotem niepowiązanym i powiązanym może być bardzo problematyczne. Poniższy przykład opisuje sytuację, w której po stronie podatnika mogą powstać wątpliwości odnośnie stosowanej w dokumentacjach metody weryfikacji cen transferowych.

Przykład 3

Podatnik A sprzedaje produkty do podmiotu powiązanego B i porównywalnych podmiotów niepowiązanych C, D i E. W dokumentacji do transakcji między A i B jako metoda weryfikacji ceny zastosowano metodę PCN w porównaniu wewnętrznym. Podatnik A dodatkowo pozyskał oświadczenia od podmiotów C, D i E, z których wynika, że te podmioty dokonują rozliczeń z rajem podatkowym. Z uwagi na przekroczone obroty z podmiotami C, D i E, podatnik A zobowiązany jest do sporządzenia dokumentacji cen transferowych.

Powstaje wątpliwość czy podatnik prawidłowo zastosował metodę PCN (porównując się do podmiotów, z którymi również sporządza dokumentację cen transferowych) w dokumentacji dla transakcji między A i B oraz czy w dokumentacjach dla transakcji z C, D i E, podatnik A może w analogiczny sposób stosować metodę PCN.

Powyższy przykład wskazuje na możliwe skutki, jakie mogą wystąpić, gdy miałby być formułowany wniosek, że rzeczywisty właściciel należności jest z raję podatkowego, jeżeli podmiot, na rzecz którego wypłacane są należności, dokonuje rozliczeń z rajem podatkowym. Innym skutkiem stosowania ww. zasady jest konieczność pozyskiwania oświadczeń, wprowadzania dodatkowych, trudnych negocjacyjnie, klauzul do umów, zaangażowanie w proces znacznych zasobów, a w najgorszym przypadku ostrożnościowe sporządzanie wielu nadmiarowych dokumentacji cen transferowych. A jaki uzyskamy efekt tych działań?

Wskazujemy na brak odniesienia w Projekcie Objaśnień w zakresie ujęcia dokumentacji podatkowej sporządzonej na podstawie art. 11 o ust. 1a ustawy CIT w raporcie TP-R.

Pragniemy wskazać, że w praktyce w przypadku transakcji innych niż kontrolowane, podatnik nie uzyska od swojego kontrahenta szczegółowych informacji dot. ustalania ceny w transakcji. Z punktu widzenia biznesowego będzie to niemożliwe. Będzie to oznaczało konieczność przeprowadzania dla wielu transakcji realizowanych z podmiotami niepowiązanymi skomplikowanych analiz, które są wymagane w ramach dokumentacji podatkowej.



d. Litera A punkt 10 – obalenia domniemania

Domniemanie, o którym mowa w art. 110 ust. 1b ustawy CIT może prowadzić do błędnych wniosków, co czyni znowelizowany art. 110 ustawy CIT niezgodnym z rzeczywistym celem jego wprowadzenia, tj. zapobieganiu przenoszenia zysków do tzw. rajów podatkowych. W efekcie, celowe z punktu interesów Skarbu Państwa oraz właściwe z punktu widzenia zapisów ustawy jest zbadanie czy podmiot będący stroną transakcji, o których mowa w art. 110 ust. 1a ustawy CIT, jest rzeczywistym właścicielem wypłacanych należności, bez konieczności badania w każdym przypadku, czy ten podmiot dokonuje rozliczeń z rajem podatkowym. Dopiero w przypadku powzięcia wątpliwości na podstawie ustalonych faktów, że odbiorca należności nie jest ich rzeczywistym właścicielem, zasadne może być ustalenie czy podmiot ten dokonuje rozliczeń z rajem podatkowym i czy te rozliczenia pozostają w związku (np. wartościowym) z badaną transakcją. Jeśli rozliczenie z rajem podatkowym dotyczy okazjonalnych transakcji zakupowych lub sprzedażowych i transakcje te nie pozostają w związku (bezpośrednim lub pośrednim) z transakcją, o której mowa w art. 110 ust. 1 i 1a ustawy CIT, wówczas nie powinno zachodzić domniemanie, że rzeczywisty właściciel jest podmiotem z tzw. raju podatkowego, nawet w przypadku, gdy podmiot będący stroną transakcji nie jest rzeczywistym właścicielem wypłacanych na jego rzecz należności. Z kolei w sytuacji, gdy podmiot będący stroną transakcji, o której mowa w art. 110 ust. 1 i 1a ustawy CIT, jest rzeczywistym właścicielem wypłacanych należności, bezprzedmiotowe staje się ustalenie, czy dokonuje on jakichkolwiek rozliczeń z rajem podatkowym.

Zgodnie z obecnym Projektem Objasnień, w przypadku wykazania okoliczności przeciwnej, tj. tego, że rzeczywisty właściciel nie jest podmiotem rajowym, a tym samym podważenia domniemania, nie powstanie obowiązek sporządzenia dokumentacji cen transferowych. Nie podnosi się, w jaki sposób podatnik może udokumentować podważenie domniemania.

Projekt Objasnień w zakresie rozumienia pojęcia rzeczywistego właściciela odwołuje się do art. 4a pkt 29 ustawy o CIT. Pragniemy podkreślić, że brak jest jednoznacznych podstaw prawnych pozwalających na zastosowanie takiej analogii (co zostało wykazane powyżej w uwagach do litery A pkt 4). Art. 4a pkt 29 ustawy o CIT de facto definiuje pojęcie rzeczywistego właściciela należności, a nie rzeczywistego właściciela w rozumieniu art. 110 ustawy o CIT, który nie ogranicza się jedynie do należności. Konstrukcja taka dotychczas nie funkcjonowała w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych.

Mając na uwadze niejasność definicji rzeczywistego właściciela dla celów art. 110 ustawy o CIT, w ocenie CCT objaśnienia powinny zostać uzupełnione o przykładowe sytuacje, w których możliwe jest uznanie, że rzeczywistym właścicielem nie jest podmiot mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w rajach podatkowych.

Jednocześnie, w ocenie CCT, ze względu na różnorodność życia gospodarczego, sposób obalenia domniemania powinien być w szczególności uzależniony od rodzaju oraz przedmiotu transakcji. W tym zakresie nie powinno budzić wątpliwości, że transakcje towarowe czy też takie, których przedmiotem są np. usługi przewozowe, budowlane czy też inne



charakteryzujące się możliwością obiektywnego i zewnętrznego zidentyfikowania faktu ich wykonania (tzw. usługi rzeczowe) nie powinny być obciążone zbyt rozbudowaną procedurą obalenia domniemania. Z kolei podwyższony standard, powinien w szczególności dotyczyć usług niematerialnych, które nie mają postaci rzeczowej.

W przypadku transakcji towarowych czy też usług mających postać rzeczową, dla obalenia domniemania wystarczające powinno być oświadczenie kontrahenta zawarte w umowie, w świetle, którego potwierdzi on, że będzie on rzeczywistym właścicielem dla zawieranej transakcji, dokumentacja wymagana na podstawie przepisów szczególnych (tutaj m.in. wspólnotowe oraz krajowe regulacje dot. podatku VAT), jak i okoliczności transakcji. W ocenie CCT ryzyko, że podmiot nabywa np. produkty metalowe czy materiały budowlane w celu zaniżenia swoich zobowiązań podatkowych w związku z innymi transakcjami z podmiotami z rajów podatkowych jest praktycznie zerowe. W konsekwencji, nie ma uzasadnienia, żeby w takiej sytuacji była potrzebna dodatkowa i niestandardowa dla codziennej działalności gospodarczej weryfikacja kontrahenta niepowiązanego, czy też jego rozliczeń z innymi kontrahentami i przygotowywanie dokumentacji cen transferowych.

Przykład 4

Podmiot X, będący bezpośrednim producentem towarów dokonuje ich sprzedaży do kontrahentów krajowych, z innych Państw Członkowskich czy też Państw Trzecich. W każdej sytuacji warunki dostawy towarów ustalane są, co do zasady zgodnie z zasadami INCOTERMS 2010 albo 2020 oraz dochodzi do fizycznej dostawy towarów do ich odbiorców.

Niezależnie od pochodzenia odbiorcy podmiot X, zazwyczaj dokonuje dostawy towarów własnym środkiem transportu lub z wykorzystaniem firmy spedycyjnej działającej na jego rzecz. Alternatywnie towar odbierany jest bezpośrednio przez kontrahenta transportem własnym lub za pośrednictwem firmy spedycyjnej działającej na jego rzecz bezpośrednio z zakładów produkcyjnych podmiotu X. Ponadto możliwe są sytuacje, że podmiot X odpowiada za dostawę towaru np. do ustalonego portu przeznaczenia, gdzie jest on odbierany przez odbiorcę. W każdym przypadku podmiot X posiada dokumentację potwierdzającą, że towar został dostarczony na rzecz jego odbiorcy.

W przypadku dostaw krajowych będą to w szczególności dokumenty spedycyjne czy też dokumenty potwierdzające wydanie towaru z zakładu.

Z kolei, w sytuacji dostaw realizowanych na rzecz podmiotów z innych krajów Członkowskich UE będą to w szczególności dokumenty wymagane art. 45a Rozporządzeniem Wykonawczym Rady 9UE) Nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu od wartości dodanej (Dz.U.UE L z dnia 23 marca 2011 r. ze zm.) albo dokumenty wymagane krajowymi regulacjami art. 42 ust. 3 oraz 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.).



Natomiast, w odniesieniu do dostaw realizowanych na rzecz podmiotów z krajów Trzecich, potwierdzeniem ich realizacji, w szczególności będą dokumenty przewidziane przez Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz.U.E L z dnia 10 października 2013 r.) oraz regulacje krajowe, takie jak komunikat IE-599 – „Potwierdzenie wywozu” w elektronicznym systemie ECS lub oryginał karty 3 dokumentu SAD (w przypadku eksportu bezpośredniego) czy kopia wydruku komunikatu IE-599 – „Potwierdzenie wywozu” w systemie ECS (z zamieszczoną na nim pieczęcią urzędu celnego i podpisem) lub kopia karty 3 dokumentu SAD (w przypadku eksportu pośredniego).

W konsekwencji, mając na uwadze zakres posiadanej dokumentacji przez Podmiot X oraz fakt, że dochodzi do fizycznej dostawy towarów produkowanych przez Podmiot X na rzecz ich odbiorców, należy uznać, że są oni ich rzeczywistymi właścicielami. Tym samym rzeczywistym właścicielem nie jest tzw. podmiot rajowy i nie powstanie obowiązek sporządzenia dokumentacji cen transferowych dla tych transakcji. Jednocześnie Podmiot X w takim przypadku nie jest zobowiązany do dokonywania weryfikacji rozliczeń kontrahentów zgodnie z art. 11o ust. 1b ustawy o CIT.

Przykład 5

Podmiot Y, będący bezpośrednim odbiorcą usług budowlano-montażowych nabywa od podmiotu niepowiązanego usługi budowlane, które są realizowane bezpośrednio na rzecz podmiotu Y. Wykonawca usług budowlanych część usług realizuje własnymi zasobami, a część przy wsparciu podwykonawców.

Usługi są odbierane przez podmiot Y komisyjnie. Z odbiorów usług sporządza się protokół odbioru, gdzie pracownicy podmiotu Y weryfikują fakt wykonania usług.

W przypadku usług realizowanych przy wsparciu podwykonawców podmiot Y dodatkowo, przed wypłatą wynagrodzenia wykonawcy weryfikuje czy dokonał on rozliczenia ze swoimi podwykonawcami.

Mając na uwadze zakres dokonywanej weryfikacji usług budowlanych, jak i obiektywne przesłanki potwierdzające fakt ich faktycznej realizacji przez ich wykonawcę / wykonawców, należy uznać, że zakres posiadanej dokumentacji w postaci protokołów odbiorów oraz weryfikacji faktu wykonania usług przez pracowników Podmiotu Y, są wystarczające, aby uznać, że Wykonawca jest rzeczywistym właścicielem otrzymywanego wynagrodzenia za realizację usług budowlanych.

Przykład 6

Podmiot Y nabywa towary od podmiotu X niezbędne dla celów jego produkcji (np. złomy miedzi lub innych metali). Towary są dostarczane bezpośrednio do podmiotu Y lub są odbierane przez podmiot Y (w tym przez spedytora działającego na jego rzecz) zgodnie z ustalonymi w



kontrakcie warunkami Incoterms 2010 albo 2020. Podmiot X posiada tytuł prawny do dostarczanych towarów, są one wolne od wszelkich wad prawnych.

Podmiot Y posiada dokumentację potwierdzającą odbiór towarów od dostawcy. Zapłata za towary realizowana jest bezpośrednio na rzecz podmiotu X.

Mając na uwadze obiektywne przesłanki potwierdzające fakt dostawy towarów na rzecz podmiotu Y, należy uznać, że zakres posiadanej dokumentacji oraz okoliczności transakcji są wystarczające, aby uznać, że podmiot X jest rzeczywistym właścicielem otrzymywanego wynagrodzenia za realizację dostawę towarów.

Mając na uwadze powyższe, w ocenie CCT, podstawowy sposób weryfikacji czy kontrahent jeszcze rzeczywistym właścicielem transakcji powinien dotyczyć m.in.:

- transakcji sprzedaży towarów (w szczególności, w których sprzedawca dokonuje ich fizycznej dostawy czy też wydania z magazynu),
- transakcji zakupu towarów, w których podmiot zobowiązany dokonuje faktycznego ich odbioru,
- nabycia usług rzeczywistych takich jak usługi budowlane i montażowe, usługi przewozowe, usługi bankowe i finansowe i inne mające rzeczywisty charakter.

W przypadku innych transakcji niemających charakteru rzeczywistego np. usług doradczych, reklamowych, prawnych i innych znalazłby zastosowanie podwyższony standard obalenia domniemania.

e. Litera B – dochowanie należytej staranności – uwagi ogólne

Przedstawiony w Projekcie Objaśnień standard zachowania należytej staranności istotnie zwiększa obowiązki administracyjne polskich podmiotów. Z jednej strony dopuszcza się możliwość polegania na oświadczeniu kontrahenta, a z drugiej nakazuje weryfikację zgodności oświadczenia z rzeczywistością. Projekt Objaśnień nie wskazuje, na czym ta weryfikacja miałaby polegać i jak ją udokumentować.

W ocenie CCT, w powyższym zakresie podatnik powinien opierać się zasadniczo wyłącznie na oświadczeniu kontrahenta, a jedynie w przypadku kluczowych kontrahentów (tj. takich, z którymi obroty przekraczają 1% przychodów podatnika) powinien powstawać obowiązek dodatkowej weryfikacji kontrahenta i prawdziwości oświadczenia.

Co więcej, należy mieć na uwadze, że nawet w przypadku podmiotów krajowych przepisy nie nakładają na kontrahentów obowiązku udzielania informacji o swoich rozliczeniach. Podatnik w tym zakresie nie ma żadnych instrumentów prawnych pozwalających mu na wyegzekwowanie uzyskania informacji. Objaśnienia nie wskazują na żaden sposób postępowania w takiej sytuacji oraz jak powinien zachować się podatnik, który nie uzyskał



oświadczenia od kontrahenta – czy oznacza to automatyczny obowiązek sporządzenia dokumentacji cen transferowych dla transakcji z tym kontrahentem, które przekraczają próg 500 tys. PLN, czy też podatnik może bazować na innych ogólnodostępnych źródłach.

W ocenie CCT, istotnym zaniechaniem w Projekcie Objaśnień, jest brak odniesienia do sprawozdania z realizacji strategii podatkowej oraz wzorca postępowania dla podatników w zależności od informacji zamieszczanych w sprawozdaniu z realizacji podatkowej. Zaznaczyć należy możliwe rozbieżności czasowe wynikające z terminów publikacji sprawozdania z realizacji strategii podatkowej oraz terminów na sporządzenie dokumentacji podatkowej.

Jednocześnie, brakuje w Projekcie Objaśnień wskazówek, co ma zrobić podmiot, który realizuje transakcje z rajami podatkowymi, jednak te transakcje nie mają na celu unikania opodatkowania (np. transakcje biznesowe z podmiotem np. z HongKongu).

W ocenie CCT, podatnik powinien dążyć co najwyżej do ustalenia, że jego kontrahent jest rzeczywistym właścicielem wypłacanych należności, tj.:

- otrzymuje należność dla własnej korzyści, w tym decyduje samodzielnie o jej przeznaczeniu i ponosi ryzyko ekonomiczne związane z utratą tej należności lub jej części,
- nie jest pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym prawnie lub faktycznie do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi,
- prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju siedziby.

Domniemanie, że rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w rajach podatkowych, jeżeli druga strona transakcji, o których mowa w art. 11o ust. 1a ustawy CIT, dokonuje w roku podatkowym lub roku obrotowym rozliczeń z podmiotem mającym siedzibę lub zarząd w rajach podatkowych, może być sprzeczne wobec ustalenia podatnika na podstawie faktów i okoliczności, że rzeczywistym właścicielem wypłacanych należności jest ta druga strona transakcji. Zatem po stronie podatnika nie powinno być przedmiotem badania, czy druga strona transakcji dokonuje rozliczeń z rajem podatkowym, a jedynie czy ta druga strona transakcji jest rzeczywistym właścicielem wypłacanych należności.

W projekcie objaśnień Ministra Finansów główny akcent położony jest na metodologię stosowania domniemania, że rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w rajach podatkowych, jeżeli druga strona transakcji, o których mowa w art. 11o ust. 1a ustawy CIT, dokonuje w roku podatkowym lub roku obrotowym rozliczeń z rajem podatkowym. Natomiast w świetle powyższych wniosków, wydaje się, że dodatkowego komentarza wymaga sposób ustalenia rzeczywistego właściciela oraz doprecyzowania, w jakich sytuacjach dochodzi do podważenia domniemania, że rzeczywisty właściciel jest podmiotem z rajów podatkowych.

- f. Litera B pkt 20 – wymóg złożenia oświadczenia na piśmie



Wymóg złożenia oświadczenia na piśmie jest zbyt daleko idący. W ocenie CCT wystarczające powinno być uzyskanie oświadczenia drogą elektroniczną (np. w formie wiadomości e-mail), o ile możliwe jest zidentyfikowanie osoby składającej takie oświadczenie. W tym zakresie należy mieć na uwadze, że na podstawie przedmiotowych przepisów może być konieczne uzyskanie oświadczeń od wszelkich kontrahentów, bez względu na kraj ich siedziby, tym samym konieczność zbierania oświadczeń w tradycyjnej formie pisemnej dodatkowo utrudni proces weryfikacji.

- g. Litera B pkt 21 – standard należytej staranności w przypadku podmiotów powiązanych

Jako Stowarzyszenie, chcemy krytycznie odnieść się do wskazania zawartego w Projekcie Objaśnień standardu weryfikacji należytej staranności w relacji z podmiotami powiązanymi. Oczekiwanie wyższych standardów należytej staranności w przypadku wypłaty należności między podmiotami powiązanymi nie znajduje uzasadnienia w zasadach państwa prawa oraz zasadach równego traktowania wskazanych w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania.

W praktyce dużych grup kapitałowych oczekiwania dotyczące dostarczania powyższych dokumentów są nierealne i niemożliwe do spełnienia. Oczekiwania wyrażone w projekcie objaśnień wykraczają zdecydowanie poza typowe relacje handlowe. W naszej ocenie wskazane dokumenty mogą być analizowane jedynie w szczególnie wyjątkowych sytuacjach, gdy istnieje wątpliwość dotycząca ustalenia odbiorcy należności. W większości transakcji handlowych takie wątpliwości nie istnieją i nie jest zasadnym oczekiwanie dostarczania przez kontrahentów zagranicznych wskazanych dokumentów. Pragniemy podkreślić, że tak szczegółowe informacje nie są wymieniane między podmiotami niepowiązanymi w toku współpracy gospodarczej.

Wyrażone oczekiwanie dotyczące należytej staranności jest oderwane także od systemu płatności w grupach kapitałowych, który w wielu przypadkach opiera się na sesjach rozliczeniowych wzajemnych zobowiązań i należności. W sytuacji, gdy podatnik w Polsce ma wielu kontrahentów zagranicznych z którymi współpracuje, co jest coraz częstsze w związku z bliskimi relacjami w ramach UE/EOG oraz poza EOG, wypełnianie testu należytej staranności w standardzie opisanym w projekcie objaśnień jest niewykonalne dla większości przypadków.

Potwierdzamy, że w praktyce podmioty będące członkami grup kapitałowych posiadają swoją dokumentację lokalną oraz grupową tzw. master file. Zwykły członek grupy kapitałowej ma ograniczony dostęp do pozostałych dokumentów wskazanych w Projekcie Objaśnień.

Z pewnością członkowie grup kapitałowych nie posiadają całościowej informacji CbC przygotowywanej przez grupę kapitałową. Informacja ta jest raportowana przez wyznaczony podmiot w grupie kapitałowej i na podstawie regulacji dot. wymiany informacji podatkowych, jest przekazywana między właściwymi administracjami podatkowymi. O ile nie jest to wymagane przez przepisy lokalne, podmioty będące członkami grup kapitałowych, nie będą



co do zasady miały dostępu do tak przekrojowego i poufnego dokumentu, który jest w posiadaniu administracji podatkowej.

Ponadto, przy grupach kapitałowych składających się z dziesiątek różnych podmiotów prawnych nie jest zasadne gromadzenie sprawozdań finansowych przez podmioty z grupy o ile nie jest to niezbędne do innych czynności, np. związanych z konsolidacją sprawozdań finansowych.

Nie widzimy też możliwości zbierania przez podmioty z grupy kapitałowej opinii przedstawicieli zaufania publicznego. Nie wiemy także jakiego rodzaju opinie miał Ustawodawca tu na myśli.

3. Art. 11o a podatkowe grupy kapitałowe

Przepisy ustawy o CIT w zakresie cen transferowych oraz regulacji z podmiotami powiązanymi posługują się pojęciami podmiotu oraz podmiotu powiązanego. Ma to istotne znaczenie z perspektywy podmiotów funkcjonujących w ramach podatkowych grup kapitałowych, gdzie podatnikiem podatku dochodowego jest grupa podatkowa, a podmiotami zobowiązanymi do sporządzenia dokumentacji cen transferowych są członkowie tej grupy – jako podmioty powiązane. Co istotne taka redakcja przepisów jest zgodna z rzeczywistością gospodarczą, gdzie stronami umów i transakcji gospodarczych są poszczególne spółki, a nie podatkowa grupa kapitałowa.

Jednocześnie należy wskazać, że Ministerstwo Finansów wielokrotnie potwierdzało, że celem regulacji obowiązujących od 1 stycznia 2019 roku było wyłączenie podatkowy grup kapitałowych z przepisów o cenach transferowych oraz dokumentacji cen transferowych. Przykładowo w raporcie z konsultacji do projektu o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw z 2018 roku (dalej: Raport), wprost wskazano, że „zgodnie z projektowanym art. 11k dokumentacja cen transferowych sporządzana jest przez podmioty powiązane, a nie tak jak obecnie przez podatnika. Dodatkowo projektowana jest definicja legalna podmiotu, która obejmuje osoby prawne, a nie PGK. Tym samym progi transakcyjne będą obliczane dla spółek tworzących PGK, a nie PGK jako całości” (s. 37 Raportu). Powyższe założenia zostały również zaakceptowane przez prawodawcę i przepisy w znowelizowanym kształcie weszły w życie z dniem 1 stycznia 2019 roku.

Tymczasem, art. 11o ustawy o CIT nakłada określone obowiązki na podatników i spółki niebędące osobami prawnymi dokonujący transakcji, jeżeli rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w raju podatkowym.

Dodatkowo należy wskazać, że w przypadku spółek będących członkami podatkowej grupy kapitałowej, podatnikiem jest podatkowa grupa kapitałowa, a nie jej członkowie (spółki). Jednocześnie, podatkowa grupa kapitałowa jako podmiot nie posiada zdolności do bycia stroną transakcji kontrolowanych jak i transakcji innych niż kontrolowane (na gruncie polskiego prawa handlowego oraz cywilnego).



W świetle powyższego, należy uznać, że obecnie obowiązujące regulacje art. 11o ustawy o CIT znajdują zastosowanie jedynie w przypadku jurysdykcji, w których podatkowe grupy kapitałowe posiadają zdolność do bycia stronami transakcji kontrolowanych oraz transakcji innych niż kontrolowane. Odmienna interpretacja przepisów wykraczałaby poza ich obecne brzmienie i naruszałaby kompetencje ustawodawcy do przyjmowania norm prawnych rangi ustawowej.

4. Lista rajów podatkowych

CCT wnosi o aktualizację Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 marca 2019 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową. Nie znajdujemy żadnego uzasadnienia dla utrzymywania listy rajów, która jest szersza niż lista opublikowana przez OECD oraz Komisję Europejską.