



Warszawa, 31 stycznia 2022 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 zawiadomienia z dnia 21 grudnia 2021 r. (sygn. DCT1.8203.3.2020) dotyczącego konsultacji podatkowych w sprawie w sprawie dokumentu „Objaśnienia podatkowe w zakresie cen transferowych nr 5 – obowiązek sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych dla tzw. pośrednich transakcji rajowych [...]”, 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



Wstęp do Objśnień

Zakres obowiązków podatnika na gruncie przepisu dot. obowiązków dokumentacyjnych dla pośrednich transakcji rajowych

Objśnienia wskazują na zakres obowiązków podatnika na gruncie art. 11o ust. 1a i 1b ustawy o CIT, tj. w tym konieczność weryfikacji podstaw dla ustalenia, czy podatnik ma obowiązek sporządzenia dokumentacji cen transferowych a także zapewnienia należytej staranności. Obowiązki podatnika, w ocenie Stowarzyszenia, powinny być ściśle związane z przedmiotem jego działalności a także interesem prawnym i faktycznym dotyczącym działalności podatnika, mającym wpływ na zobowiązania podatkowe podatnika.

Jednakże, z regulacji dot. obowiązków dokumentacyjnych dot. pośrednich transakcji rajowych oraz konsultowanych objaśnień wynika rozszerzające podejście w definiowaniu obowiązków podatnika. Na podstawie komentowanych regulacji podatnik jest obowiązany dokonać ustalenia, czy druga strona transakcji dokonuje w roku podatkowym lub roku obrotowym rozliczeń z podmiotem rajowym. Z przepisu oraz z objaśnień wynika jasno, że chodzi o jakiegokolwiek rozliczenia drugiej strony transakcji z podmiotem rajowym nawet nie związane z pierwotną transakcją pokonaną między polskim podatnikiem a drugą stroną transakcji. Na podstawie tej regulacji okazuje się zatem, że obowiązkiem polskiego podatnika jest zebranie szerokich informacji na temat transakcji (zakupowych) swoich dostawców. Zwracamy uwagę, że informacje te nie są potrzebne polskiemu podatnikowi w innym celu niż wynikającym z ustawy podatkowej. Dodatkowo pozyskanie tej informacji nie dotyczy działalności gospodarczej podatnika i w żaden sposób nie wpływa na jego zobowiązania podatkowe.

W tej sytuacji w ocenie Stowarzyszenia norma prawna art. 11o ustawy o CIT jest nieadekwatna i nie spełnia celów wskazywanych przez ustawodawcę. Z doświadczenia członków Stowarzyszenia wynika również, że próby pozyskania informacji dla zapewnienia należytej staranności w rozumieniu art. 11o ustawy o CIT są skazane na kompletne niezrozumienie po stronie dostawców oraz faktyczny brak odpowiedzi.

W naszej ocenie domniemanie wynikające z ust. 1b omawianej normy prawnej zostało nieadekwatnie sformułowane, ponieważ odniesienie do rozliczeń drugiej strony transakcji z podmiotem rajowym (objaśnienia podkreślają również, że ma to być zbiór kompletny) jest w praktyce niemożliwe do spełnienia przez podatnika polskiego.

Objśniane przepisy są środkiem wymierzonym w działalność podmiotów, które poprzez transferowanie dochodów do tzw. rajów podatkowych uzyskują nieuprawnione korzyści w zakresie podatków

Pragniemy zwrócić uwagę, że obowiązek wynikający z art. 11 o ustawy o CIT i dotyczący sporządzenia dokumentacji oraz obowiązek wynikający z art. 11i ustawy o CIT (w praktyce niemożliwy w realizacji!) dotyczący zawierania transakcji na warunkach rynkowych, nie stanowią skutecznego rozwiązania wymierzonego w działalność podmiotów transferujących dochód do rajów podatkowych. Wymienione przepisy powodują naszym zdaniem istotne, trudne w realizacji, dodatkowe, pozbawione wartości dodanej, obciążone ryzykiem negatywnych skutków na gruncie KKS - obciążenia fiskalne po stronie wszystkich podatników. Podatnicy, nie mając skutecznych narzędzi do egzekwowania od swoich kontrahentów określonych działań lub powstrzymania się od nich, zobowiązani są do wdrażania



niespotykanych w międzynarodowych praktykach biznesowych procedur weryfikacyjnych, pozyskania ostatecznej informacji o braku przesłanek, o których mowa w art. 11i pkt 2 ustawy o CIT przed zawarciem transakcji, a w końcu – do sporządzenia dokumentacji cen transferowych, jeśli zgromadzone informacje lub ich brak nie pozwalają na jednoznaczne uznanie, że niespełniona jest przesłanka z art. 11 o ust. 1a ustawy o CIT. Naszym zdaniem obowiązki nałożone na podatników nie przyczynią się do ograniczenia lub wyeliminowania procederu transferu dochodów do rajów podatkowych, a w obecnym wymiarze w sposób nadmierny obciążają administracyjnie podatników, nakładając jednocześnie istotne sankcje na gruncie KKS za brak należytej staranności i niedopełnienie obowiązków dokumentacyjnych.

Z uwagi na nietransparentność rajów podatkowych objaśniane przepisy zakładają współdziałanie podatników z organami podatkowymi w walce z nadużyciami podatkowymi poprzez wykorzystywanie tzw. rajów podatkowych

Naszym zdaniem właściwym współdziałaniem nie jest nałożenie na podatników obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych oraz pozyskiwania dodatkowych dokumentów weryfikacyjnych do wszystkich transakcji powyżej ustawowego progu. Z naszych obserwacji wynika, że skutkiem wprowadzonych przepisów będzie nadmierowe sporządzanie przez rzetelnych podatników dokumentacji cen transferowych, co będzie miało miejsce wówczas, gdy podatnik nie otrzyma oświadczeń od kontrahenta lub uzna, że ryzyko niesporządzenia dokumentacji przy zebraniu niewystarczających informacji o kontrahencie jest istotne. W efekcie raportowaniu TPR-C podlegać będą transakcje z podmiotami, do których podatnik nie zebrał wystarczających (zdaniem podatnika) dowodów, aby uznać, że rzeczywistym właścicielem należności nie jest podmiot rajowy. Raportowane transakcje nie będą z pewnością mogły być uznane za takie, w których rzeczywistym właścicielem jest podmiot rajowy. W efekcie cel, dla jakiego został znowelizowany art. 11o ustawy o CIT, nie zostanie osiągnięty.

Ponownie postulujemy, aby przepisy art. 11o ust. 1a i 1b ustawy o CIT zostały uchylone lub co najmniej zawieszane w stosowaniu na czas wypracowania rozwiązań, które będą skutecznie ograniczać domniemany transfer dochodów do podmiotów rajowych, nie będą w sposób nadmierny obciążać podatników oraz będą możliwe do zrealizowania.

Pkt 7 Objaśnień

Pojęcie „transakcji kontrolowanej” jest zdefiniowane w art. 11a pkt 6 ustawy o CIT, zgodnie z którym transakcja kontrolowana oznacza 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. Przepisy ustawy o CIT określają również co należy rozumieć pod pojęciem transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym (art. 11k ust 5 ustawy o CIT).

W nawiązaniu do art. 11 k pkt 4 wartość transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym ustala się, m.in., bez względu na liczbę podmiotów powiązanych, z którymi zawierana jest transakcja kontrolowana.

Wyjaśnienia zawarte w pkt. 7 Objaśnień stanowiące, że przy ustalaniu jednorodności transakcji na gruncie art. 11o ust. 1a ustawy o CIT należy uwzględnić relacje z jednym kontrahentem stoją zatem w sprzeczności z regulacjami zawartymi obecnie w ustawie o CIT. Inny sposób rozumienia definicji ustawowych prowadziłyby do nadużyć interpretacyjnych.



Rekomendujemy zatem ujednoczenie podejścia do rozumienia pojęcia „transakcja kontrolowana” lub wprowadzenie odrębnych definicji na potrzeby identyfikacji pośrednich transakcji rajowych.

Pkt 8-11 Objaśnień - Poszukiwanie „mitycznego” rzeczywistego właściciela w rajach podatkowych

Już samo założenie, że rzeczywisty właściciel jest w rajach podatkowych wydaje się logicznie i faktycznie sprzeczne. Z szeroko dostępnych informacji musimy być świadomi, że podmioty rajowe najczęściej nie są rzeczywistymi właścicielami należności, że zwykle są elementem w pewnej strukturze właścicielskiej zakładanej w określonym stanie prawnym.

Poszukiwanie zatem „mitycznego” rzeczywistego właściciela w rajach podatkowych, tylko ze względu na fakt, że druga strona transakcji zawiera transakcje z podmiotem rajowym jest obarczone błędem założenia, który często występuje w różnych dziedzinach nauki również w badaniach naukowych. Wnosimy zatem aby ten błąd założenia został krytycznie przeanalizowany przez ustawodawcę oraz autorów komentowanych objaśnień.

Dodatkowo w kontekście planów wprowadzenia minimalnego opodatkowania w związku z projektem BEPS 2.0 wnosimy, że polskie przepisy rajowe są zbyt restrykcyjne i zbędne.

Pkt 11 Objaśnień

Pragniemy zwrócić uwagę, iż sytuacje, w których odbiorcą należności jest polski rezydent, jeżeli rzeczywisty właściciel jest podmiotem rajowym występują dosyć często w sferze gospodarczej. Dotyczą np. branży bankowej lub ubezpieczeniowej (np. ubezpieczyciele dokonują czynności asekuracji lub reasekuracji z podmiotami mającymi siedzibę w rajach podatkowych, co stanowi normalną praktykę biznesową).

W związku z objaśnieniami zawartymi w pkt 10 Objaśnień (weryfikacja transakcji zakupowych), **rekomendujemy zatem wykreślenie punktu 11 z Objaśnień.**

Pkt 13 Objaśnień

Na Rysunku 1 zatytułowanym „Weryfikacja przesłanek obowiązku dokumentacyjnego” na pytanie: Czy druga strona transakcji dokonuje rozliczeń z rajem podatkowym? – nie przewidziano odpowiedzi „NIE WIEM”, tj. w sytuacji, gdy podatnik nie uzyska stosownego oświadczenia. Wydaje się bardzo prawdopodobne, że podatnik nie będzie dysponował wiedzą o tym, czy druga strona transakcji dokonuje rozliczeń z rajem podatkowym. Powodem braku wiedzy będzie najczęściej odmowa w przekazaniu stosownej informacji lub oświadczenia podatnikowi lub brak odpowiedzi. Zwracamy szczególną uwagę, iż dane finansowe kontrahentów są objęte tajemnicą handlową, a wystąpienie do kontrahenta z prośbą o udzielenie informacji nt. jego rozliczeń z podmiotami trzecimi jest praktyką niespotykaną w międzynarodowych relacjach biznesowych i jako taka prawdopodobnie nie zostanie zaakceptowana.



W świetle powyższego, prosimy o rekomendacje / wyjaśnienia / przykłady, w jaki sposób podatnik powinien dokonać weryfikacji podstawy domniemania tj. posiadania przez drugą stronę transakcji rozliczeń z podmiotem rajowym/ podmiotami rajowymi w wysokości co najmniej 500 tys. zł.

Zwracamy uwagę, że rysunek 1 w objaśnieniach nie jest zgodny z brzmieniem przepisów art. 11o ust. 1b ustawy o CIT (analogicznie pkt 16 objaśnień).

Pkt 18 Objaśnień

Wykładania zawężająca domniemanie, że rzeczywisty właściciel jest podmiotem rajowym, do sytuacji, w której druga strona transakcji realizuje z podmiotem rajowym transakcje o łącznej wartości co najmniej 500.000 zł, z jej perspektywy, zakupowe, jest naszym zdaniem „furtką” do transferu dochodu do rajów podatkowych w inny niż powyżej wskazany sposób. Dochód może być transferowany do podmiotu rajowego, np. poprzez sprzedaż dokonana przez drugą stronę transakcji na warunkach nierynkowych do podmiotu rajowego.

Ponadto z Objaśnień oraz z literalnego brzmienia art. 11o ust. 1a i 1b ustawy o CIT wynika, że przez 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 rajy podatkowego. W praktyce transfer dochodów do podmiotu z rajy podatkowego może się również odbywać poprzez transakcje z podmiotami pośredniczącymi. Wówczas nie wystąpi obowiązek dokumentacyjny w sytuacji, gdy 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 rajy podatkowego poprzez podmioty pośredniczące.

W świetle powyższego, podkreślamy jeszcze raz tezę, że przepisy art. 11o ust. 1a i 1b nie przyczynią się do ograniczenia procederu transferu dochodów do rajów podatkowych, a jedynie stanowiąc będą zbędne obciążenie administracyjne dla podatników.

Postukujemy, aby przepisy art. 11o ust. 1a i 1b ustawy o CIT zostały uchylone a co najmniej zawieszono w stosowaniu na czas wypracowania rozwiązań, które będą skutecznie ograniczać proceder transferu dochodów do podmiotów rajowych i nie będą w sposób nadmierny obciążać podatników.

Pkt 33 Przykład 2

Wnosimy aby została skorygowana informacja w objaśnieniach dotycząca możliwości zastosowania w praktyce zapisów z Centralnego Rejestru Beneficjentów Rzeczywistych – w praktyce dane zawarte w tym rejestrze nie pozwalają na pozyskanie szczegółowych informacji o transakcjach. Można z nich w praktyce dla dużych podmiotów wyczytać informacje o członkach zarządu i organów zarządzających w podmiocie, który może zostać uznany za ostatecznego udziałowca (ultimate shareholder). Poszukiwanie informacji w CRBR w praktyce nie wniesie żadnej wartości dodanej do poszukiwania pośrednich transakcji rajowych, stąd w objaśnieniach nie powinno być nawet takiej sugestii.



Wnosimy również o skorygowanie informacji w objaśnieniach o możliwości wykorzystania procedur MDR. Zgodnie z regulacjami MDR nie są badane pośrednie transakcje rajowe, a przedmiotem raportowania są bowiem bezpośrednie transakcje rajowe.

Pkt 33 Przykład 3

Należyta staranność w podatku u źródła w sposób szczególny dotyczy płatności pasywnych do podmiotów powiązanych, nie jest to zatem zakres podmiotowy regulacji dot. pośrednich transakcji rajowych. W praktyce wykonanie działań opisanych w przykładzie 3 dla dostawców, od których podatnik dokonał zakupów na kwotę większą niż 500 tys. zł jest niemożliwe i niepotrzebne. W naszej ocenie pytania proponowane w objaśnieniach wykraczają poza dobre praktyki handlowe i z pewnością nie można liczyć, że faktycznie na takie pytania zostaną udzielone szczegółowe odpowiedzi.

Pkt 45 Przykład 6

Zapis, który ma być przykładem 6, w ogóle nie jest przykładem.

2. 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.

Ponadto chcemy wskazać, że uwagi Stowarzyszenia Centrum Cen Transferowych z dnia 20 kwietnia 2021 r. zgłoszone w odpowiedzi na pismo 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” są nadal aktualne.