



Autor: Krzysztof Smach

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

DOKUMENTACJA TRANSAKCJI Z PODMIOTAMI Z RAJÓW PODATKOWYCH

Transakcje zawierane z podmiotami z krajów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową podlegają obowiązkowi dokumentacyjnemu niezależnie od istnienia powiązań między stronami.

Wartość progu transakcyjnego warunkującego powstanie tego obowiązku jest bardzo niska, dlatego nawet okazjonalne transakcje o niewielkiej wartości mogą oznaczać konieczność wywiązania się przez podatników z szeregu obowiązków z zakresu cen transferowych.

KIEDY POWSTAJE OBOWIĄZEK DOKUMENTACYJNY

Obowiązek sporządzenia dokumentacji dla transakcji z podmiotem z siedzibą w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową powstaje w przypadku dokonania, bezpośrednio lub pośrednio, zapłaty należności na jego rzecz, jeżeli łączna kwota wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku obrotowym wymagalnych w tym roku świadczeń przekracza 100 000 zł lub równowartość tej kwoty (art. 110 ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT). Lista krajów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową publikowana jest przez Ministra Finansów w drodze rozporządzenia. Aktualnie zawiera ona 26 pozycji i obejmuje m.in. Hongkong, Liberię i Mauritius.

UWAGA! Ustalenie obowiązków dokumentacyjnych dla transakcji z rajami podatkowymi przebiega na podstawie całkowicie odmiennych kryteriów niż w przypadku pozostałych państw.

Po pierwsze, transakcja z rajem podlega obowiązkowi sporządzenia dokumentacji lokalnej niezależnie od istnienia powiązań między stronami. Po drugie, obowiązkiem dokumentacyjnym objęte są wyłącznie transakcje, które wiążą się z dokonaniem zapłaty należności (transakcja polegająca przykładowo na sprzedaży towarów do podmiotu niepowiązanego z rajem nie podlega obowiązkowi dokumentacji). Kwota progu transakcyjnego warunkującego powstanie obowiązku dokumentacyjnego wynosi w tym przypadku 100 000 zł i określana jest na podstawie umowy lub wartości zrealizowanych płatności.

Sformułowanie przepisu pozostawia wiele do życzenia, dlatego podatnicy mogą mieć duże trudności z prawidłowym ustaleniem, które z zawieranych transakcji powinny zostać udokumentowane.

PRZYKŁAD

W 2019 r. A sp. z o.o. zawarła umowę zakupu towarów od podmiotu niepowiązanego z siedzibą na Mauritiusie, z której wynika, że łączna wartość dostaw wynosi 150 000 zł. Część dostaw została zrealizowana w 2019 r. natomiast pozostała część w 2020 r. Kwota płatności zrealizowanych przez A sp. z o.o. na rzecz sprzedawcy w każdym z tych lat nie przekracza 100 000 zł, tj. wynosi połowę wartości wszystkich dostaw (75 000 zł). Pomimo, że kwota płatności zrealizowanych przez A sp. z o.o. nie przekroczyła w żadnym roku 100 000 zł, spółka będzie miała obowiązek przygotować dokumentację za lata 2019 i 2020. Łączna kwota wynikająca z umowy przekroczyła bowiem próg 100 000 zł.

PŁATNOŚĆ BEZPOŚREDNIA I POŚREDNIA

Do powstania obowiązku dokumentacyjnego może dojść zarówno w przypadku płatności pośredniej, jak i bezpośredniej na rzecz podmiotu z rajów. Do powstania obowiązku nie dojdzie natomiast w przypadku, gdy płatność za towary nabywane od podmiotu z kraju, który nie jest uznany za stosujący szkodliwą konkurencję podatkową (np. Chin), dokonywana jest na rachunek prowadzony w banku mającym siedzibę w kraju (np. w Hongkongu).

Duże wątpliwości może budzić ustalenie wartości transakcji polegającej na pośrednictwie w sprzedaży. Warto zauważyć, że nie jest to problem o marginalnym znaczeniu. Szacuje się, że w 2019 r. aż 6 proc. (1,4 mld euro) wartości wszystkich obrotów handlowych Polski z Chinami zostało zrealizowane przy pośrednictwie podmiotów z Hongkongu (źródło: Hong Kong Economic and Trade Office). Decydujące znaczenie dla ustalenia, które z tych transakcji należy dokumentować, ma charakter współpracy między stronami. Uzasadnione jest przyjęcie, że w przypadku gdy agent z siedzibą w kraju wyłącznie przekazuje płatność na rzecz innego podmiotu (rzeczywistemu dostawcy), przy ustalaniu obowiązku dokumentacyjnego należy uwzględnić wyłącznie wartość prowizji.

ELEMENTY DOKUMENTACJI

Dokumentacja dotycząca transakcji zawieranych z podmiotem z rajów powinna zawierać wszystkie elementy charakterystyczne dla standardowej dokumentacji. Oznacza to, że dokumentacja ta powinna obejmować również analizę danych porównawczych (ew. analizę zgodności). Należy przyjąć, że poprzestanie na stwierdzeniu, że transakcja z podmiotem niepowiązanym jest transakcją o charakterze rynkowym z uwagi na brak istnienia powiązań z kontrahentem, nie jest wystarczające. Wartość progu dokumentacyjnego dla transakcji z rajami jest bardzo niska (100 000 zł), co wiąże się z powstaniem nadmiernego obciążenia administracyjnego dla wielu podmiotów realizujących okazjonalne transakcje tego typu.

OBOWIAZKI SPRAWOZDAWCZE

Przy ustalaniu obowiązków sprawozdawczych dotyczących transakcji z rajami, odpowiednie zastosowanie znajdują przepisy ogólne. Podmioty zawierające transakcje z podmiotami z rajów, na których ciąży obowiązek sporządzenia dokumentacji lokalnej są zobowiązane zarówno do złożenia informacji o cenach transferowych (TPR), jak i oświadczenia o sporządzeniu dokumentacji.

Transakcja z podmiotem z rajów nie jest wyszczególniona jako odrębna kategoria transakcji - przyporządkowanie jej do danej kategorii odbywa się również na zasadach ogólnych.

Różnice nie występują również w zakresie raportowanych danych, które obejmują m. in. wynik analizy cen oraz wynik na transakcji. Wątpliwości może budzić określenie wartości transakcji kontrolowanej, którą (zgodnie z rozporządzeniem MF) określa się zasadniczo na podstawie otrzymanych lub wystawionych faktur dotyczących danego roku obrotowego. Jeżeli rok wystawienia faktury różni się od roku, w którym dokonano płatności za tę fakturę, może okazać się że obowiązek dokumentacyjny powstał pomimo, że wartość transakcji w tym okresie nie przekroczyła 100 000 zł.

Zgodnie z zasadami ogólnymi, oświadczenie o sporządzeniu dokumentacji powinno potwierdzać, że „ceny transferowe transakcji kontrolowanych objętych lokalną dokumentacją cen transferowych są ustalane na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane”. Oczywiście złożenie takiego oświadczenia w odniesieniu do transakcji zawieranych z podmiotem niepowiązanym z kraju (ale wciąż podmiotem niepowiązanym) byłoby bezcelowe. Zgodnie z wyjaśnieniami Ministerstwa Finansów oraz przykładowym wzorem oświadczenia, podatnik zawierający transakcje z krajem powinien zatem potwierdzić, że warunki tych transakcji nie odbiegają od warunków, jakie ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, z których żaden nie ma miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

PLANOWANE ZMIANY W 2021 R.

Zgodnie z projektem ustawy z 15 września 2020 r., analizowane przepisy dotyczące transakcji z rajami mają ulec istotnym zmianom. Próg dokumentacyjny wciąż wynosić będzie 100 000 zł (niezależnie od rodzaju transakcji), jednak wartość transakcji będzie ustalana na zasadach ogólnych, a nie na podstawie zrealizowanych płatności.

UWAGA! Obowiązkiem dokumentacyjnym zostaną objęte również transakcje z podmiotami, których rzeczywisty właściciel ma siedzibę w raju, a ponadto w dokumentacji dla transakcji z rajem pojawi się nowy element, tj. „uzasadnienie gospodarcze transakcji”.

Krzysztof Smach doradca podatkowy w [Rödl & Partner w Warszawie](#).