

Rödl & Partner

Echo



Data: 14.04.2021

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

NOWE ZASADY DOKUMENTACJI TRANSAKCJI Z RAJAMI PODATKOWYMI

Od 1 stycznia 2021 r. poszerzony został zakres obowiązków dokumentacyjnych w odniesieniu do transakcji realizowanych z podmiotami posiadającymi miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w krajach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową.

Nowe regulacje zostały wprowadzone ustawą z 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw.

ZMIANY W ZAKRESIE TRANSAKCJI

Należy zauważyć, iż dotychczas podatnik był zobowiązany do sporządzenia dokumentacji w przypadku realizacji wybranych transakcji z podmiotem z raju podatkowego. W skład tych transakcji wchodziła wypłata należności na rzecz podmiotu z raju podatkowego przez podatnika, zawarcie umowy spółki niebędącej osobą prawną, a także umowy wspólnego przedsięwzięcia. Od 1 stycznia 2021 r. zakres transakcji objętych obowiązkiem dokumentacyjnym został istotnie zmieniony. Obecnie dotyczy on transakcji kontrolowanych lub innych niż kontrolowane realizowanych z podmiotami z tzw. rajów podatkowych, jeżeli wartość transakcji przekroczy próg 100 tys. złotych. Oznacza to zatem, że takim obowiązkiem zostały objęte wszelkie transakcje realizowane z podmiotem z raju podatkowego, po przekroczeniu określonego progu wartości.

PRZYKŁAD

Podatnik w roku podatkowym dokonał nabycia towarów od podmiotu powiązanego, posiadającego siedzibę w raju podatkowym na kwotę 100 tys. zł, a także sprzedał towary na rzecz podmiotu niepowiązanego z siedzibą w raju podatkowym na łączną kwotę 500 tys. zł. Oznacza to, że jest on zobowiązany do sporządzenia dokumentacji cen transferowych w stosunku do obu przedstawionych transakcji, a nie jak było dotychczas jedynie w odniesieniu do nabycia towarów, w wyniku którego wypłacone zostały należności na rzecz podmiotu z raju podatkowego.

OKREŚLENIE RZECZYWISTEGO WŁAŚCICIELA

Należy zauważyć, że podatnik dodatkowo może zostać objęty również obowiązkiem dokumentacyjnym w sytuacji, kiedy dokonywał on transakcji kontrolowanej lub innej niż kontrolowana z kontrahentem, a rzeczywisty właściciel jest podmiotem innym niż kontrahent podatnika i znajduje się on w tzw. raju podatkowym. Co istotne, taka transakcja musi przekroczyć kwotę 500 tys. zł, aby podatnik był zobowiązany do jej dokumentowania. Definicja rzeczywistego właściciela w tym przypadku oznacza podmiot z raju podatkowego, z którym kontrahent podatnika dokonuje jakichkolwiek rozliczeń (niekoniecznie w postaci zapłaty).

W takiej sytuacji domniemywa się, że rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w raju podatkowym.

Jak wynika z art. 4a pkt. 29 ustawy o CIT rzeczywistym właścicielem jest podmiot, który spełni równocześnie następujące wymogi: otrzymuje on daną należność dla własnej korzyści, w tym podejmuje samodzielnie decyzje o przeznaczeniu należności i ponosi ryzyko ekonomiczne dotyczące utraty 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 swojej siedziby, jeżeli należności uzyskiwane są związane z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Bardzo istotne jest, aby w odniesieniu do transakcji realizowanych z kontrahentami podatnik dokonywał weryfikacji, czy dokonują oni rozliczeń z podmiotem z raju podatkowego i czy w tej sytuacji występuje rzeczywisty właściciel. W trakcie dokonywania tej analizy podatnik jest zobowiązany do zachowania należytej staranności.

Oznacza to, że podatnik powinien opierać się na wszystkim, co umożliwi wyjaśnienie wskazanej okoliczności i nie jest sprzeczne z prawem. Jak wynika z projektu objaśnień Ministerstwa Finansów powinien on pozyskać od swoich kontrahentów oświadczenie dotyczące dokonywania rozliczeń z podmiotem z raju podatkowego. Nie oznacza to jednak, że jest to działanie wystarczające. Podatnik powinien opierać się również na innych dostępnych danych, aby ustalić i potwierdzić stan faktyczny.

PRZYKŁAD

Podatnik realizował transakcję z kontrahentem (podmiotem niepowiązanym) z siedzibą w Niemczech i w związku z tym wypłacił na rzecz kontrahenta kwotę w wysokości 1 mln zł. Okazało się jednak na podstawie uzyskanych informacji od kontrahenta na podstawie uzyskanego oświadczenia, że kontrahent podatnika dokonuje rozliczeń podmiotem z siedzibą w kraju podatkowym z tytułu pożyczki.

W związku z tym, rzeczywistym właścicielem jest podmiot z raju podatkowego. W takiej sytuacji podatnik ma obowiązek sporządzić dokumentację cen transferowych, mimo że realizował on transakcję z podmiotem niepowiązanym, który nie posiada siedziby w kraju podatkowym.

TEST KORZYŚCI

Dodatkowym obowiązkiem dla podatnika jest zawarcie w ramach dokumentacji cen transferowych uzasadnienia gospodarczego transakcji (tzw. testu korzyści), w tym szczegółowego opisu spodziewanych przez podmiot korzyści ekonomicznych i podatkowych. Obowiązek ten występuje, gdy podatnik realizuje transakcję inną niż kontrolowana z podmiotem z raju podatkowego lub w sytuacji realizacji transakcji kontrolowanej i innej niż kontrolowana oraz jednocześnie występowania rzeczywistego właściciela z raju podatkowego. W ramach tego elementu dokumentacji, podatnik będzie miał obowiązek wskazać okoliczności, z których wynika obowiązek sporządzenia dokumentacji, a także opis spodziewanych korzyści podatkowych (zgodnie z art. 86a § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej) oraz innych, kwantyfikowalnych lub niekwantyfikowalnych, korzyści ekonomicznych (m.in. zwiększenie rentowności działalności przed opodatkowaniem, wzrost innowacyjności, zwiększenie produktywności pracy, wzmocnienie przewagi konkurencyjnej, zwiększenie udziału w rynku, zwiększenie rozpoznawalności przedsiębiorstwa, marki lub produktu oraz rozwój cech funkcjonalnych przedsiębiorstwa lub produktu).

ROZSZERZENIE OBOWIĄZKÓW

Obowiązki dokumentacyjne podatników, którzy dokonują transakcji z podmiotami z rajów podatkowych, zostały znacznie rozszerzone, zarówno w przypadku realizacji transakcji z podmiotem powiązanym, jak i niepowiązanym. Jedną z najważniejszych kwestii, na którą podatnicy muszą zwrócić uwagę, jest odpowiednie ułożenie procedur w odniesieniu do transakcji ze swoimi kontrahentami, w taki sposób aby możliwa była identyfikacja rzeczywistego właściciela.

Jest to tym bardziej istotne, ponieważ jeżeli kontrahent nie jest rzeczywistym właścicielem, a jest nim podmiot z raju podatkowego, podatnik może zostać objęty obowiązkiem sporządzenia dokumentacji cen transferowych i to nawet w odniesieniu do transakcji realizowanych z podmiotem niepowiązanym. Jeżeli obowiązek dokumentacyjny nie zostanie dopełniony, podatnik może liczyć się z dotkliwymi sankcjami karnymi skarbowymi ze strony organów podatkowych w przypadku kontroli. Oznacza to wprowadzenie istotnych utrudnień w realizacji przed podatników transakcji ze swoimi kontrahentami, poprzez rozszerzenie wymaganych procedur oraz obowiązków związanych z prowadzeniem przez nich działalności gospodarczej. Warto wskazać, że przez Ministerstwo Finansów został wydany projekt objaśnień dotyczących rzeczywistego właściciela, a także dochowania należytej staranności. Gdy powstanie wersja finalna tych objaśnień będzie ona mogła stanowić dla podatników swoiste wytyczne postępowania w tym zakresie.

- Aleksandra Galczak, doradca podatkowy, Senior Associate, [Rödl & Partner w Poznaniu](#)

- Joanna Bielecka, konsultant podatkowy, [Rödl & Partner w Krakowie](#)