

Ministerstwo Finansów  
ul. Świętokrzyska 12  
00-916 Warszawa

konsultacje.ct@mf.gov.pl

Rödl Kancelaria Prawna sp.k.  
ul. Sienna 73  
00-833 Warszawa

T +48 71 60 60 438  
mateusz.zyla@roedl.com

OSOBA KONTAKTOWA  
Mateusz Żyła

1/5

**Dotyczy: Konsultacje podatkowe 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 PIT” (DCT1.8203.3.2020)**

Szanowni Państwo,

z upoważnienia Zespołu Cen Transferowych Rödl & Partner, w nawiązaniu do Zawiadomienia o rozpoczęciu konsultacji podatkowych z 3 marca 2021 r. (znak: DCT1.8203.2.2020), poniżej przedstawiamy nasze uwagi do opublikowanego projektu „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 PIT” (dalej: „Objaśnienia”).

Niniejsze Objasnienia dotyczą kwestii związanych z domniemanie oraz należyta starannością w zakresie weryfikacji rozliczeń drugiej strony transakcji zawieranej przez podatnika z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową („raju podatkowym”), o których mowa w art. 11o ust. 1b ustawy o CIT oraz art. 23za ust. 1b ustawy o PIT.

Objasnienia w pierwszej kolejności przywołują przepisy, a następnie w dwóch odrębnych punktach wskazują, na czym polega istota domniemanie oraz w jaki sposób powinien zachować się podatnik, by dochować wymaganej od niego należytej staranności.

Po lekturze Objasnień i zapoznaniu się ze stanowiskiem Ministerstwa Finansów chcielibyśmy zasygnalizować i zwrócić Państwa uwagę na następujące kwestie, które omawiamy. Jednocześnie dla zachowania przejrzystości pisma w jego treści odwołujemy się jedynie do przepisów ustawy o CIT. Wskazujemy jednak, że zgłoszone uwagi dotyczą zarówno ustawy o CIT jak i analogicznych przepisów ustawy o PIT.

## **A. Określenie progu obligującego do sporządzenia dokumentacji cen transferowych**

1. Objasnienia nie wskazują, czy limit transakcji 500 tys. zł właściwy dla stosowania domniemanie jest kalkulowany jako kwota brutto czy netto. Przepis art. 11o ust. 1a ustawy o CIT odsyła jedynie do art. 11k ust. 3-5 ustawy o CIT nie wprowadzając analogicznych zasad jak w przypadku kalkulacji wartości transakcji kontrolowanej (art. 11k ust. 2 in principio). Dla spójności rozumienia

regulacji o cenach transferowych i w wyniku zastosowania wykładni systemowej należałoby przyjąć, że limit 500 tys. zł kalkuluje się jako kwotę netto, jednak w celu przejrzystości i kompleksowości regulacji postulujemy zawarcie takiej informacji w Objaśnieniach.

2. Objaśnienia poprzez odwołanie się w art. 11o ust. 1a ustawy o CIT do art. 11k ust. 3-5 ustawy o CIT wskazują na sposób ustalania wartości transakcji analogiczny jak w przypadku transakcji kontrolowanej. W konsekwencji stosowanie sposobu kalkulacji transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi z podatnikiem zostało rozciągnięte również na kalkulację wartości rozliczeń podatnika z podmiotami powiązаныmi i niepowiązаныmi. Oznacza to, że jeśli należałoby patrzeć na sumę wszystkich jednorodnych transakcji zawieranych z wszystkimi kontrahentami to byłoby to sprzeczne z ideą wprowadzonej regulacji. Takie rozumienie przepisu prowadziło do powstania wątpliwości i komplikowało ustalanie obowiązków podatników. Przykładowo w przypadku jednej transakcji jednorodnej, która byłaby zawierana z dwoma kontrahentami na kwotę odpowiednio 300 tys. zł i 400 tys. zł uzyskanie oświadczenia od jednego kontrahenta powinno zwalniać podatnika z obowiązku weryfikacji drugiej transakcji, ze względu na to, że pojedynczo nie przekracza ona progu 500 tys. zł. Niestety z lektury Objaśnień nie można wywieść jak należy kalkulować powyższy limit.

Ponadto - jeżeli, zgodnie z odesłaniem wskazanym w przepisie, należałoby dla takich transakcji stosować reguły jednorodności transakcji, o których mowa w art. 11k ust. 4 i 5 ustawy o CIT, doprowadziłoby to do absurdalnej sytuacji. Jeżeli podatnik realizowałby 100 transakcji, które łącznie mogłyby być uznane za transakcję jednorodną, przy czym każda realizowana jest z podmiotem niepowiązany i każda ma wartość 5.000 zł, to podatnik musiałby przeprowadzić weryfikację 100 kontrahentów, w celu uchylenia się od udokumentowania takiej transakcji jednorodnej. W związku z tym postulujemy o jednoznaczne wskazanie, że limit 500 tys. zł dotyczy jednego kontrahenta.

3. Objaśnienia nie precyzują, czy dla zastosowania przepisu i zastosowania domniemania przewidzianego w art. 11o ust. 1b ustawy o CIT, a w konsekwencji do sporządzenia dokumentacji dla transakcji przekraczających próg 500 tys. zł wystarczy dokonywanie przez kontrahenta jakichkolwiek rozliczeń z podmiotem rajowym, czy też istnieje pewnego rodzaju próg transakcyjny. Wskazujemy, że choć przepis nie wyznacza żadnego progu w tym zakresie, to nieefektywnym i bardzo komplikującym obowiązki podatnika byłoby sporządzanie dokumentacji podatkowej dla transakcji przekraczającej wartość 500 tys. zł, jeśli kontrahent dokonuje jakiegokolwiek nawet nieistotnych rozliczeń z podmiotem rajowym rzędu kilkunastu, czy nawet kilkudziesięciu tysięcy zł.

Dodatkowo wskazujemy, że zarówno przepis jak i Objaśnienia nie odsyłają przy stosowaniu art. 11o ustawy o CIT do zwolnień przewidzianych w art. 11n Ustawy o CIT. Zasadnym byłoby co najmniej zwolnienie z obowiązku stosowania nowych przepisów transakcji krajowych, ponieważ organy podatkowe mają już wgląd w transakcje zawierane przez polskich podatników z podmiotami rajowymi. Nie ma więc uzasadnienia dla dokumentowania dodatkowo transakcji zawieranych przez podatników z innymi podatnikami – polskimi rezydentami, skoro organy podatkowe mogą śledzić dokonywanie płatności na rzecz podmiotów rajowych obserwując transakcje i analizując dokumentację podatkową dla transakcji przekraczających próg 100 tys. zł zawieranych pomiędzy polskimi podatnikami a podmiotami rajowymi. Dlatego też wskazujemy na dublowanie się obowiązków cen transferowych w przypadku transakcji z podmiotami rajowymi i sugerujemy

wskazanie takiego rozwiązania w Objaśnieniach bądź zasygnalizowanie konieczności zmiany przepisów w tym zakresie.

- Objaśnienia nie wskazują, czy w przypadku realizowania transakcji przez zagraniczny zakład podatkowy należy weryfikować transakcje kontrahentów w odniesieniu do transakcji samego zakładu podatkowego, czy również kontrahentów jednostki macierzystej z siedzibą poza Polską. Logicznym wydaje się, że skoro polskie prawo wprowadza regulacje zgodnie z którymi traktuje zakład podatkowy jako niezależny podmiot, posługując się w tym zakresie pewnego rodzaju fikcją, to zakład podatkowy zagranicznego podatnika powinien dokonywać weryfikacji jedynie swoich kontrahentów, a nie również kontrahentów jednostki macierzystej. W tym zakresie zasadne byłoby odwołanie się i stosowanie analogicznych zasad jak przy określeniu progów transakcyjnych, których kalkulowanie wyjaśniła Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 24 stycznia 2018 r, sygn. DCT.8201.1.2018.

## **B. Domniemanie dotyczące realizacji transakcji z podmiotem rajowym**

- Objaśnienia bazując na art. 11o ust. 1b ustawy o CIT wprowadzają domniemanie, zgodnie z którym jeśli kontrahent dokonuje rozliczeń z podmiotem rajowym to uznaje się, że rzeczywisty właściciel tej należności jest podmiotem rajowym. Objaśnienia wskazują na możliwość podważenia takiego domniemania, jednak nie wskazują jak takie podważenie miałoby wyglądać. Brak jest chociażby przykładowego sposobu obalenia funkcjonującego domniemania, natomiast samo wskazanie na oświadczenie jest mało precyzyjne. Nie został bowiem opublikowany wzór takiego oświadczenia, jak i nie zostały wskazane sytuacje, w których może ono być uznane za właściwe i w konsekwencji chroniące podatnika.

W naszej ocenie samo odwołanie się do oświadczenia jest zbyt lakoniczne i nie spełnia oczekiwań podatników co do treści Objaśnień. Brak jest bowiem jednoznacznego i bazującego na regulacjach prawnych określenia, w jakich sytuacjach oświadczenie podpisane przez niepowiązanego kontrahenta będzie chronić podatnika.

- Objaśnienia w pkt 14 i pkt 15 wskazują, że podatnik ma możliwość oparcia się na wszystkim, co może przyczynić się do wyjaśnienia okoliczności dotyczących rozliczeń dokonywanych przez drugą stronę transakcji, jednak tu również nie zostało wskazane, co przykładowo może być uznane za takie źródło informacji. Brak definicji, jak i brak chociażby przykładowego katalogu „*wszystkiego co może przyczynić się do wyjaśnienia okoliczności*”, nie pomaga podatnikowi w żaden sposób określić, czy dochował należytej staranności i czy obalił funkcjonujące domniemanie. W naszej ocenie skoro przepisy wymagają od podatnika konkretnego działania to musi ono być jasno sprecyzowane i możliwe do zdefiniowania, jak i wyznaczenia kryteriów wykonania. Nie można bowiem wskazywać niejasno sformułowanego obowiązku i weryfikować jego wykonanie stosując niejednoznaczne kryteria.

Dodatkowo Objaśnienia zobowiązują podatnika do zweryfikowania działalności kontrahenta, podczas gdy taki kontrahent nie jest w jakikolwiek sposób zobowiązany do przedstawiania podatnikowi wszelkiego rodzaju dokumentów, czy danych, jak i podpisania oświadczenia. Oznacza to, że podatnik jest zmuszony do zadbania o wypełnienie obowiązków ewidencyjnych przez kontrahenta, nie mając jednocześnie żadnych mechanizmów do ich wyegzekwowania.

7. Pkt 21 Objaśnień nakłada na podatnika obowiązek dodatkowej weryfikacji w przypadku transakcji dokonywanych z podmiotami powiązаныmi i analizy takich dokumentów jak dokumentacja cen transferowych, informacja CbC itd. W pierwszej kolejności należy wskazać, że art. 11o ust. 1a ustawy o CIT nie rozdziela i nie uzależnia istnienia dodatkowych obowiązków weryfikacyjnych od tego, czy kontrahent podatnika jest podmiotem powiązany. W konsekwencji należałoby uznać, że weryfikacja obu rodzajów kontrahentów tak powiązanych, jak i niepowiązanych powinna być przeprowadzana w analogiczny sposób.

Niezależnie od powyższego, podmioty powiązane są odrębnymi od podatnika podmiotami i nie mają obowiązku dostarczania dodatkowych informacji, czy dokumentów. Możliwe jest, że w przypadku mniejszych grup podmiotów powiązanych taka dokumentacja nie będzie istnieć. Objaśnienia nie wskazują jak w takiej sytuacji powinna wyglądać dodatkowa, bardziej wnikliwa niż zebranie oświadczenia weryfikacja kontrahenta.

8. Objaśnienia - tak jak i art. 11o ust. 1b ustawy o CIT - nie wyjaśniają, kogo obciąża domniemanie co do miejsca siedziby rzeczywistego właściciela i kto jest obowiązany do dochowania należytej staranności w przypadku podmiotów niebędących osobami prawnymi. Brak jest postanowienia, które nakłada na wszystkich wspólników spółki niebędącej osobą prawną obowiązek złożenia informacji o cenach transferowych, jednak pozwala na wyznaczenie jednego wspólnika odpowiedzialnego za tę czynność. Również w tym przypadku na zasadach analogii można by uznać, że skoro wszyscy wspólnicy odpowiadają za przygotowanie dokumentacji cen transferowych to również wszyscy oni odpowiadają za przeprowadzenie weryfikacji, jednak wskazanie takiej informacji przez Ministerstwo rozwiąłoby wątpliwości podatników.

## **C. Oświadczenie dotyczące rozliczeń kontrahenta z podmiotem rajowym**

9. Brak jest w Objaśnieniach wskazania, jak będzie funkcjonowało domniemanie przewidziane w art. 11o ust. 1b ustawy o CIT uznające rzeczywistego właściciela należności za podmiot rajowy. W Objaśnieniach nie ma informacji o tym, jak powinien zachować się podatnik, jeśli pomimo starań i podjęcia czynności, o których mowa w Objaśnieniach, nie uda mu się uzyskać oświadczenia, o tym, że druga strona nie dokonuje transakcji z podmiotem rajowym. Jeżeli podatnik wykorzystał wszystkie dostępne mu rozwiązania w celu weryfikacji kontrahenta, jednak nie uzyskał oświadczenia drugiej strony transakcji, powinno być to wystarczające do obalenia domniemania. W konsekwencji postulujemy, aby w Objaśnieniach wskazano, że w razie braku otrzymania oświadczenia drugiej strony transakcji obalenie domniemania może odbywać się poprzez udokumentowanie wysłania prośby do kontrahenta o przesłanie oświadczenia wraz z ponowieniem tej prośby oraz weryfikację kontrahenta w ogólnodostępnych rejestrach.

Objaśnienia powinny w naszej ocenie dopuścić ponadto możliwość akceptowania oświadczeń składanych w trakcie roku, jeśli będą one zawierały również oświadczenie, iż w pozostałej części roku zgodnie z najlepszą wiedzą podpisującego do żadnych rozliczeń z podmiotem rajowym nie dojdzie. Jednocześnie oświadczenie takie powinno zobowiązywać kontrahenta do poinformowania podatnika, jeśli w pozostałej części roku jednak dokonałby transakcji z podmiotem rajowym. Taka regulacja spowoduje zmniejszenie obowiązków formalnych podatnika.

10. Brak również w Objaśnieniach informacji o tym, czy w sytuacji kiedy kontrahent podatnika dokonuje transakcji z podmiotem rajowym, to by uniknąć obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych możliwe jest uzyskanie oświadczenia dotyczącego tego, że rzeczywistym właścicielem należności związanych z przedmiotową transakcją nie jest podmiot rajowy (z którym rozliczeń dokonuje kontrahent), ale sam kontrahent. Można uznać, że wskazuje na to pkt 10 Objaśnień, ale informacja ta nie jest wystarczająco jasno sformułowana. Skoro bowiem celem przepisu jest dokumentowanie transakcji, w których rzeczywistym właścicielem należności jest podmiot rajowy, to zarówno brak dokonywania przez kontrahenta rozliczeń z podmiotem rajowym, jak potwierdzenie, że rzeczywistym właścicielem należności wypłacanej na rzecz kontrahenta nie jest podmiot rajowy, powinno zwalniać z obowiązku sporządzenia dokumentacji cen transferowych.

#### D. Obowiązki informacyjne

11. Objaśnienia nie precyzują, czy w przypadku sporządzenia dokumentacji podatkowej na podstawie analizowanych przepisów konieczne jest uwzględnienie ich też w oświadczeniu dotyczącym sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych i rynkowości cen. Zarówno art. 11o ustawy o CIT jak i Objaśnienia nie wskazują czy konieczne jest uwzględnienie sporządzonych na podstawie tego przepisu transakcji w oświadczeniu, o którym mowa w art. 11m ustawy o CIT. Sugerujemy, żeby w Objaśnieniach ta informacja była wskazana wprost.

W związku z przedstawionymi Objaśnieniami wskazujemy na potrzebę rozwinięcia i wskazania sposobu obalania domniemania i dochowywania należytej staranności. W obecnym kształcie Objaśnienia nie rozwiewają wszelkich wątpliwości podatnika i nie stanowią dla niego jasnych wytycznych, a sam obowiązek zachowania należytej staranności nie ma przez to konkretnego kształtu i pozostawia wątpliwości po stronie podatników.

Jesteśmy do Państwa dyspozycji w wypadku jakichkolwiek wątpliwości lub zapytań związanych z niniejszymi uwagami.

Z poważaniem

*Daria Walkowiak - Dobner*

Daria Walkowiak-Dobner  
Adwokat  
Zespół Cen Transferowych  
Rödl & Partner

*Mateusz Żyła*

Mateusz Żyła  
Doradca podatkowy  
Zespół Cen Transferowych  
Rödl & Partner