

Warszawa, 19.04.2021 r.

Sz. P. Jan Sarnowski
Podsekretarz Stanu

Marcin Jamroży
Dyrektor Departamentu Cen Transferowych i Wycen
Ministerstwo Finansów

Dotyczy: DCT1.8203.3.2020

ZGŁOSZENIE

stanowiska, uwag i opinii w przedmiocie dokumentu funkcjonującego pod tytułem „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”

W nawiązaniu do opublikowanego w dniu 5 marca 2021 roku zawiadomienia o rozpoczęciu konsultacji podatkowych w sprawie dokumentu pod tytułem „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” (dalej: **Projekt Objasnień**), w imieniu Międzynarodowej Grupy Izb Handlowych (International Group of Chambers of Commerce, IGCC) (dalej: **IGCC, Podmiot Zainteresowany**), przedstawia poniżej swoje stanowisko i uwagi.

Projekt Objasnień odnosi się do należytej staranności w zakresie weryfikacji rozliczeń drugiej strony transakcji z podmiotem znajdującym się w kraju lub na terytorium stosującym szkodliwą konkurencję podatkową (dalej: **Podmiot Rajowy**), o której mowa w art. 11o ust. 1b ustawy o CIT obowiązującym od 1 stycznia 2021 r.

W opinii Podmiotu Zainteresowanego dla osiągnięcia pełnego celu prowadzonych konsultacji, istotne jest poddanie analizie całego systemu regulacji dotyczących szeroko rozumianych relacji z Podmiotami Rajowymi, które wprowadzono przepisami Ustawy z dnia 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 (Dz. U. z. 2020 poz. 2123) (dalej: **Nowelizacja CIT**). Tym samym, wyrażając swoją pozytywną ocenę dla możliwości nawiązania poprzez prowadzone konsultacje podatkowe dialogu w przedmiocie nowych regulacji odnoszących się do Podmiotów Rajowych, IGCC pragnie zgłosić pewne wnioski w obszarze skutków wprowadzonych regulacji, wyrazić opinię na temat pożądaných kierunków interpretacyjnych obowiązujących przepisów oraz zgłosić postulaty zmian legislacyjnych.

Na marginesie, IGCC pragnie również nawiązać do deklaracji Ministerstwa Finansów w zakresie wprowadzania nowych rozwiązań legislacyjnych w szczególności tych które wiążą się z nowymi obowiązkami dla podatników. Zgodnie z tą deklaracją projektowane przepisy miały być szeroko

konsultowane z podatkami i dopiero po konsultacjach wprowadzane. Niestety w przypadku Nowelizacji CIT tej pożądanej i deklarowanej sekwencji zabrakło. IGCC ufa, że kolejne zmiany w przepisach będą odbywać się zgodnie z zapowiadaną sekwencją.

I. Uwagi o charakterze ogólnym

Na wstępie IGCC pragnie wyrazić pełną aprobatę dla polityki zaostrzenia/uszczelnienia przepisów ukierunkowanych na zwalczanie przerzucania dochodów do tzw. rajów podatkowych. Tym niemniej Podmiot Zainteresowany zgłasza uwagę odnośnie do braku adekwatności wprowadzanych instrumentów prawnych względem zakładanych przez projektodawcę celów Nowelizacji CIT. IGCC wskazuje, że domniemanie o którym mowa w art. 11o ust. 1b Ustawy o CIT w sposób drastyczny rozszerza zakres przedmiotowy obowiązków dokumentacyjnych na poziomie lokalnym. W praktyce, w wielu przypadkach zakres ten będzie o wiele szerszy w porównaniu do transakcji z podmiotami powiązanymi.

W świetle wprowadzonego domniemania (por. art. 11o ust. 1b Ustawy CIT) oraz mając na względzie wprowadzony przepisami art. 11o ust. 1a Ustawy CIT próg materialności, w praktyce obowiązkiem dokumentacyjnym zostają objęte przykładowo transakcje o wartości 500.000 zł, przedmiotem których jest sprzedaż podstawowych produktów czy usług (np. sprzedaż kopalin, artykułów spożywczych, sprzętu elektronicznego, usług finansowych) na rzecz niepowiązanych kontrahentów, w tym zlokalizowanych na terytorium Polski lub zakup materiałów, towarów i usług na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej od niepowiązanych kontrahentów¹. Obowiązek dokumentacyjny wystąpi bowiem w przypadku gdy niepowiązany kontrahent dokona jakiegokolwiek rozliczenia pod względem wartościowym czy przedmiotowym z Podmiotem Rajowym (np. zakup elektroniki z Hongkongu czy podróż służbowa do Monako).

Należy podkreślić, że wyżej wskazany obowiązek sporządzenia dokumentacji cen transferowych obejmuje również przygotowanie analiz porównawczych, obliuguje do złożenia oświadczenia zarządu o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych (równocześnie potwierdzając rynkowość) oraz złożenia informacji o cenach transferowych (sprawozdawczość w oparciu o formularz TPR-C/TPR-P).

Z drugiej strony problematyczne mogą być transakcje kosztowe np. zakupy od kontrahentów z Chin². Uwarunkowania gospodarcze Państwa Środka pozwalają natomiast wysnuć tezę o powszechności posiadania przez chińskich eksporterów relacji handlowych z podmiotami zarejestrowanymi w Hongkongu, tj. Podmiotami Rajowymi. Tym samym domniemanie o którym mowa w art. 11o ust. 1b Ustawy o CIT powinno mieć zastosowanie praktycznie do każdej transakcji o wartości 500.000 zł, która dotyczy importu towarów z Chin.

Referując do powyższego, Podmiot Zainteresowany wyraża opinię, że przyjęcie założenia, w świetle którego stanowiąca przykładowo przedmiot podstawowej działalności sprzedaż towarów (surowców) na rzecz podmiotu krajowego czy też import towarów z Azji służy przerzucaniu dochodów do tzw. rajów podatkowych, biorąc pod uwagę praktykę gospodarczą jest ze swej natury chybione. Co więcej,

¹ IGCC odnosi się do wprowadzonego pojęcia „transakcji innej niż transakcja kontrolowana”.

² Według statystyk GUS Chiny są drugim pod względem wartości partnerem handlowym w zakresie importu. Porównaj: Obroty towarowe handlu zagranicznego ogółem i według krajów w okresie styczeń-grudzień 2020 roku informacja sygnałna, s. 4

cały system regulacji z zakresu cen transferowych opiera się na zasadzie ceny rynkowej, a stanowiące jej konsekwencję obowiązki dokumentacyjne mają na celu umożliwienie wykazania, że relacja pomiędzy podmiotami powiązanymi, w tym mających siedzibę w raju podatkowym, odpowiada warunkom rynkowym. W świetle natomiast domniemania rzeczywistego właściciela z raju podatkowego (w przypadku transakcji z podmiotem niepowiązanym), podatnik poprzez wypełnianie obowiązków dokumentacyjnych stanie przed abstrakcyjnym zadaniem wykazywania, że warunki transakcji realizowanej z niepowiązanym kontrahentem (często podmiotem krajowym) odpowiadają warunkom rynkowym. Z definicji cen transferowych takie transakcje stanowią daną porównawczą i są transakcjami rynkowymi (jako realizowane pomiędzy podmiotami niepowiązanymi).

Niezrozumiałe jest dla Podmiotu Zainteresowanego, że obowiązujące od 2021 roku przepisy nakładają szersze obowiązki dla podatników, którzy mają transakcje z kontrahentem niepowiązanym (który ma jedną transakcję z Podmiotem Rajowym o niematerialnej wartości np. 10.000 zł) w porównaniu do obowiązków tego niepowiązanego kontrahenta. W szczególności w przypadku transakcji na linii podatnik - niepowiązany kontrahent (w przypadku braku obalenia domniemania) będzie istniał obowiązek dokumentacyjny, a w przypadku transakcji na linii kontrahent - podmiot z raju podatkowego już nie (gdyż transakcja będzie poniżej progu 100.000 zł).

Odnosząc się natomiast do wprowadzonego przepisami art. 11o ust. 1a Ustawy o CIT progu materialności, Podmiot Zainteresowany zwraca uwagę na sprzeczność komentowanych przepisów z założeniami Projektu BEPS³. Zgonie z ust. 17 „*Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report*”, dokumentacja cen transferowych powinna umożliwić opisanie i wykazanie zgodności z zasadą ceny rynkowej materialnych z perspektywy podatnika transakcji. W opinii Podmiotu Zainteresowanego, z perspektywy licznej populacji podatników wartość 500.000 zł nie może zostać uznana za materialnie istotną.

IGCC ponadto wskazuje, że wywołana „powszechność” obowiązków sprawozdawczo - dokumentacyjnych wydatnie wpłynie na erozję wartości analitycznej dokumentacji lokalnej czy też informacji pozyskiwanych za pośrednictwem informacji o cenach transferowych (TPR-C). Co więcej istotne wątpliwości budzi walor poznawczy i wartość dodana takiej dokumentacji dla organów podatkowych. Zwrócić należy uwagę, że merytoryczna analiza tak szerokiego pod względem ilościowym materiału będzie istotnym obciążeniem aparatu skarbowego ze względu na czasochłonność. Ponadto, o ile populacja transakcji gromadzona za pośrednictwem informacji o cenach transferowych (TPR-C) wydatnie wzrośnie, o tyle jednak zakres gromadzonych danych zostanie ukierunkowany na transakcje realizowane pomiędzy podmiotami niepowiązanymi o relatywnie niskiej materialności, co w opinii IGCC stoi w sprzeczności względem założeń tego narzędzia analitycznego.

Oceniając wprowadzone przepisami art. 11o ust. 1a i ust. 1b regulacje IGCC wskazuje na ich nieadekwatność względem zakładanego celu jakim jest zwalczanie zjawiska transferu dochodów do Podmiotów Rajowych przy równoczesnym wprowadzeniu niewspółmiernych obowiązków sprawozdawczo-dokumentacyjnych w szczególności w tym trudnym dla podatników okresie pandemii COVID-19.

³ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

Podmiot Zainteresowany wraża opinię, że do walki z tzw. rajami podatkowymi (w przypadku kontrahentów niepowiązanych) nie są odpowiednie regulacje w zakresie cen transferowych, które dotyczą sfery rozliczeń z podmiotami powiązаныmi. W konsekwencji IGCC proponuje, aby rozważyć inne instrumenty prawne, które bardziej skutecznie zapewnią walkę z rajami podatkowymi. Prawdopodobnie, aby taka walka była skuteczna niezbędna jest współpraca wielonarodowa i spójne podejście zainteresowanych państw.

II. Opinia w zakresie kierunku interpretacyjnego obowiązujących przepisów

Na wstępie IGCC wskazuje na funkcjonujące w orzecznictwie poglądy, w świetle których (...) *nie można stosować wykładni rozszerzającej w sytuacji, gdy wykładnia gramatyczna prowadzi do jednoznacznych wniosków. Podkreślić należy, że w ramach interpretacji przepisów prawa podatkowego pierwszoplanowe i dominujące znaczenie ma wykładnia językowa tekstu normatywnego*⁴. Co więcej, należy zaznaczyć, że prawo podatkowe jako jedna z gałęzi prawa, obok prawa karnego, mająca represyjny charakter wobec jednostki nie może podlegać wykładni rozszerzającej na jej niekorzyść, co odzwierciedlone jest między innymi poprzez zasadę *in dubio pro tributario*⁵. Tym samym Podmiot Zainteresowany zgłasza poniżej uwagi odnośnie do możliwych rezultatów wykładni norm prawnych odnoszących się do Podmiotów Rajowych oraz wnosi o rozszerzenie Projektu Objasnień o pewne dostosowujące do realiów gospodarczych tezy.

1. Zasadność doprecyzowania instytucji *Beneficial owner*

IGCC zwraca uwagę na brak precyzyjnego wskazania na poziomie art. 11o ust. 1a Ustawy CIT jak i Projektu Objasnień przedmiotu władztwa Podmiotu Rajowego, który determinuje powstanie obowiązku dokumentacyjnego, w szczególności czy chodzi o rzeczywistego właściciela płatności, przedmiotu transakcji czy też samego podmiotu rozumianego jako jego udziałowiec/właściciel. W ramach Projektu Objasnień nie została przeprowadzona analiza zakresu pojęciowego rzeczywistego właściciela. Pkt. 4 Projektu Objasnień odnosi się do wypracowanej doktryny i przepisów znanych już w polskim ustawodawstwie wskazując, że pojęcie rzeczywistego właściciela należy rozumieć zgodnie z definicją zawartą w art. 4a pkt 29 Ustawy o CIT. Mając na względzie powyższe, Podmiot Zainteresowany pragnie podkreślić, że odwołanie się do definicji *beneficial ownera* sformułowanej na potrzeby przepisów dot. podatku u źródła (WHT), nakazuje domniemywać, że instytucja rzeczywistego właściciela dotyczy jedynie transakcji polegających na wypłacie płatności i nie odnosi się do kwestii transakcji przychodowych. Podmiot Zainteresowany zwraca uwagę na fakt, że w Projekcie Objasnień brak jest jednak pogłębionej analizy zakresu pojęciowego rzeczywistego właściciela dla potrzeb regulacji art. 11o ust. 1a i ust. 1b Ustawy o CIT, co wymaga uzupełnienia. Alternatywnie, biorąc pod uwagę skutki wprowadzonych Nowelizacją CIT regulacji odnoszących się do Podmiotów Rajowych, zasadnym może się okazać doprecyzowanie w Projekcie Objasnień, że zakres przedmiotowy art. 11o ust. 1a Ustawy o CIT ogranicza się wyłącznie do dokonywania płatności na

⁴ Por. m in. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 stycznia 2017 r., sygn. III SA/Wa 2700/15.

⁵ Analogicznie zasada zakazu stosowania interpretacji *in dubio pro fisco* (por. m in. B. Brzeziński Wykładnia prawa podatkowego ODDK Gdańsk 2013 s. 104).

rzecz Podmiotu Rajowego, która związana jest bezpośrednio z transakcją kontrolowaną albo transakcją inną niż transakcja kontrolowana, której stroną jest podatnik⁶.

Biorąc pod uwagę, że kwestia poprawnego rozumienia pojęcia rzeczywistego właściciela jest kluczowa dla celów stosowania omawianych przepisów (w tym obalenia domniemania) Podmiot Zainteresowany wnosi o uzupełnienie Projektu Objasnień w tym ważnym aspekcie.

2. Wnioski w zakresie relacji między transakcjami

W opinii IGCC, całkowicie nieuzasadnione jest przedstawione w Projekcie Objasnień stanowisko, zgodnie z którym pomiędzy transakcją zawartą przez rezydenta „A” z podmiotem „B” (transakcja nr 1), który to podmiot dokonuje rozliczeń z Podmiotem Rajowym (transakcja nr 2) nie musi istnieć żaden związek. W opinii Podmiotu Zainteresowanego jest odwrotnie. Aby mogło dojść do powstania ewentualnego obowiązku w obszarze cen transferowych, transakcje te muszą ze sobą pozostawać w ścisłym związku. Wynika to wprost z wykładni art. 11o ust. 1a Ustawy o CIT w zw. z ust. 1b Ustawy o CIT. Otóż art. 11o ust. 1b Ustawy o CIT nie jest przepisem oderwanym od regulacji art. 11o Ustawy o CIT, ale wyraźnie stanowi uszczegółowienie, doprecyzowanie ust. 1a Ustawy o CIT („na potrzeby ust. 1a”). Analizując zatem zakres art. 11o ust. 1b Ustawy o CIT jako punkt wyjścia należałoby przyjąć art. 11 ust. 1a tejże ustawy. To zaś prowadzi do wniosku, że wyraźnie w hipotezie przepisu mieszczą się tylko takie sytuacje, kiedy w efekcie zawarcia transakcji kontrolowanej lub innej niż transakcja kontrolowana, podmiotem odnoszącym korzyść materialną z takiej transakcji będzie Podmiot Rajowy (Do sporządzenia lokalnej dokumentacji [...] są obowiązani podatnicy i spółki niebędące osobami prawnymi dokonujący transakcji kontrolowanej lub transakcji innej niż transakcja kontrolowana, jeżeli rzeczywisty właściciel [...]).

Zdaniem Podmiotu Zainteresowanego nie mieszczą się zatem w omawianym przepisie te sytuacje, kiedy zawarcie transakcji między „A” i „B” jest irrelevantne dla transakcji / rozliczenia pomiędzy „B” a Podmiotem Rajowym (nie ma związku pomiędzy transakcjami / płatnościami z tytułu transakcji między „A” i „B” a transakcją między „B” a „podmiotem rajowym”).

W tym aspekcie jakiegokolwiek materiały z etapu procesu legislacyjnego, które wskazywałyby inną intencję przepisu, zgodnie z przytoczonymi na początku dyrektywami interpretacyjnymi, nie mogą „zastąpić” samej jego treści i rezultatów wykładni, przede wszystkim w warstwie literalnej.

3. Wnioski w zakresie obowiązku agregowania transakcji pod kątem ich jednorodności

Przepisy art. 11k ust. 5 Ustawy o CIT i art. 23w ust. 5 Ustawy o PIT normują otwarty katalog przestanków, w oparciu o które transakcje kontrolowane podlegają agregacji ze względu na ich jednorodność⁷. Odnosząc przedmiotowe regulacje do progu materialności, o którym mowa w art. 11o ust. 1a Ustawy o CIT i analogicznie art. 23za ust. 1a Ustawy o PIT to w praktyce, jeśli podatnik realizuje 5.000 jednorodnych transakcji (z różnymi kontrahentami) rocznie (np. grupa energetyczna dokonująca sprzedaży energii elektrycznej, czy też przedsiębiorca prowadzący sprzedaż detaliczną na rzecz osób fizycznych) za co najmniej 100 zł to ze względu na przepisy normujące przestanki

⁶ IGCC wskazuje również na funkcjonującą w polskim systemie podatkowym instytucję interpretacji ogólnej o której mowa w art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 poz. 1325).

⁷ Art. 11o Ust. 1a Ustawy o CIT i art. 23za ust. 1a Ustawy o PIT odwołują do właściwych przepisów normujących katalog przestanków uznania transakcji za jednorodną, wskazując na ich odpowiednie stosowanie.

jednorodności transakcji, obowiązany jest weryfikować każdą z nich pod kątem ewentualnego wystąpienia obowiązku dokumentacyjnego na podstawie art. 11o ust. 1a Ustawy o CIT/art. 23za ust. 1a Ustawy o PIT (przekroczenie progu 500.000 zł). Przedstawiony przykład ilustruje niewspółmierną uciążliwość wprowadzonych obowiązków biurokratycznych względem podatników, którzy realizują transakcje z dużą liczbą kontrahentów (np. prowadzenie handlu detalicznego, sprzedaż biletów kolejowych). IGCC, dążąc do wyeliminowania przedstawionego problemu, proponuje doprecyzowanie na łamach Projektu Objasnień/interpretacji ogólnej, że biorąc pod uwagę otwarty charakter katalogu unormowanego przepisami art. 11k ust. 5 Ustawy o CIT i art. 23w ust. 5 Ustawy o PIT oraz racjonalność ustawodawcy, próg 500.000 zł należy stosować do jednego kontrahenta (brak agregacji). Zgodnie z posiadaną wiedzą poruszone zagadnienie stanowi przedmiot interpelacji poselskiej, toteż IGCC postuluje również za uwzględnieniem powyższego stanowiska w udzielanej przez Ministra Finansów odpowiedzi.

4. Uwagi w zakresie konieczności obalenia domniemania

IGCC poddaje w wątpliwość sekwencję czynności zaproponowanych przez Ministerstwo Finansów w części A. *Istota domniemania* Projektu Objasnień tj. w pierwszej kolejności zastosowanie ma domniemanie, a dopiero potem możliwość jego ewentualnego obalenia. W opinii Podmiotu Zainteresowanego zasadne jest aby wystarczające było dla celów realizacji celów regulacji w pierwszej kolejności zweryfikowanie statusu beneficjenta rzeczywistego, w szczególności czy status ten nie jest przypisany drugiej stronie transakcji (Podmiotowi Rajowemu). Wówczas jeśli taki test wypadłby pozytywnie (tj. rzeczywisty beneficjent nie jest Podmiotem Rajowym) prowadziłyby to do braku konieczności weryfikacji, czy kontrahent miał transakcje z Podmiotem Rajowym.

Konkludując, niezależnie od faktu, że w ujęciu formalnym Projekt Objasnień, referuje wyłącznie do wprowadzonego domniemania i wykazywania w tym kontekście należytej staranności (por. art. 11o ust. 1b Ustawy o CIT) w opinii Podmiotu Zainteresowanego, finalna wersja poddanego pod konsultacje podatkowe Projektu Objasnień może posłużyć do podkreślenia istotności relacji pomiędzy przepisami art. 11o ust. 1a a ust. 1b Ustawy o CIT. Jeżeli status rzeczywistego właściciela zostanie ustalony i przypisany kontrahentowi, brak jest obowiązku dalszej weryfikacji ewentualnego występowania rozliczeń na linii kontrahent - podmiot rajowy.

W opinii Podmiotu Zainteresowanego Projekt Objasnień mógłby zawrzeć ponadto rekomendację, w świetle której przypisanie kontrahentowi statusu rzeczywistego beneficjenta mogłoby się oprzeć na zamieszczeniu stosownego oświadczenia w postaci klauzuli umownej, czy też informacji umieszczanej na dokumentach księgowych lub handlowych (np. na fakturze czy też w ofercie).

5. Uwagi w zakresie oświadczenia wiedzy od drugiej strony transakcji

Tytułem wstępu IGCC pragnie wyrazić pogląd, że tezy ujęte w pkt. 15 - 17 Projektu Objasnień doprowadzają do rozszerzających rezultatów wykładni art. 11o ust. 1b Ustawy o CIT. Określając poprzez Projekt Objasnień „ (...)standard oczekiwań odnośnie do działań podatników(...)” wprowadza się instytucję oświadczenia drugiej strony transakcji, która to nie jest przewidywana przepisami prawa, biorąc pod uwagę literalne brzmienie art. 11o ust. 1b Ustawy o CIT. Podmiot Zainteresowany tym samym zgłasza wniosek o rozważenie wprowadzenia poprzez treść Projektu Objasnień mniej angażujących w ujęciu biurokratycznym form dochowania należytej staranności, przykładowo poprzez

uznanie za wystarczające wprowadzenie stosownych klauzul umownych, które mogą obligować do poinformowania podatnika o dokonaniu przez kontrahenta transakcji rajowej.

Niezależnie od powyższego, zgodnie z treścią pkt. 15 Projektu Objasnień, dla dochowania należytej staranności przy dokonywaniu transakcji z podmiotami niepowiązаныmi, niezależnie od miejsca ich rezydencji, wystarczające jest pozyskanie przez podatnika oświadczenia wiedzy od drugiej strony transakcji, z którego wynika, że ta druga strona transakcji nie dokonuje żadnych rozliczeń, w roku podatkowym podatnika, z Podmiotem Rajowym. Co istotne, zgodnie z pkt. 17 Projektu Objasnień oświadczenie należy uzyskać *ex post*, tj. po zakończeniu roku podatkowego podatnika.

Zdaniem Podmiotu Zainteresowanego nakładany na podatników pkt 17 obowiązek jest nadmiarowy i nieuwzględniający istniejących aktualnie po stronie organów podatkowych danych pozwalających na identyfikację rozliczeń polskich przedsiębiorców z Podmiotami Rajowymi. Po pierwsze, w ramach sprawozdawczości do systemu STIR na podstawie przepisów działu IIIB ustawy - Ordynacja podatkowa banki krajowe i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe raportują w cyklach dziennych dane na temat płatności wychodzących z rachunków firmowych przedsiębiorców („podmiotów kwalifikowanych” w rozumieniu ww. działu ustawy - Ordynacja podatkowa). Z pliku *Struktura pliku dotycząca Transakcji obowiązująca od 2 listopada 2020r.*, opubl. <https://www.gov.pl/web/kas/struktury-stir> jasno wynika, że Szef KAS otrzymuje codziennie informacje o kraju odbiorcy każdej płatności z rachunku firmowego (ponadto także kwoty oraz tytułu przelewów). Po drugie, każdy przedsiębiorca w Polsce wykazuje w informacjach rocznych IFT-2R i IFT-1R płatności do Podmiotów rajowych stanowiące przychody z art. 21-22 Ustawy o CIT i art. 29a-30 Ustawy o PIT. Dane te otrzymuje aktualnie Lubelski Urząd Skarbowy w Lublinie. Ponadto, Podmiot Zainteresowany zwraca uwagę, że Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz.U. z 2021 poz. 626) normuje obowiązki raportowania Country-by-country, w ramach którego Szef KAS uzyskuje informacje m.in. na temat przychodów oraz wysokości podatku uiszczanego przez jednostki wchodzące w skład grupy podmiotów w poszczególnych jurysdykcjach podatkowych. Krajowa Administracja Skarbowa ma zatem dane na temat płatności transgranicznych i tak naprawdę wystarczy jedynie ich odpowiednia analiza zamiast nakładania na przedsiębiorców kolejnych obowiązków.

Abstrahując od powyższej kwestii, Podmiot Zainteresowany pragnie wskazać, że w praktyce pojawiają się na pewno trudności związane z pozyskaniem oświadczeń od kontrahentów, w szczególności w przypadku transakcji przychodowych lub kontrahentów, z którymi realizowano jednorazowe (incydentalne) transakcje lub w przypadku gdy nie jest znana tożsamość kontrahenta. W przypadku dużych przedsiębiorców transakcje powyżej 500.000 zł występują nierzadko setkami w skali roku (przykładowo, banki posiadają tysiące depozytów swoich klientów powyżej tej kwoty - trudno sobie nawet wyobrazić, aby bank był w stanie zebrać takie oświadczenie od każdego swojego klienta)). Podmiot Zainteresowany zwraca uwagę na nakład pracy jaki może się wiązać dla podatnika z pozyskaniem oświadczeń. W przypadku podatnika, który ma kilka tysięcy odbiorców oraz kilkuset dostawców wystanie oświadczeń i monitorowanie ich zwrotu jest w praktyce niewykonalne przy obecnym obciążeniu służb finansowych obowiązkami sprawozdawczymi i dokumentacyjnymi dla potrzeb podatkowych. Ponadto, w wielu wypadkach podatnicy nie mają wpływu (pozycji negocjacyjnej) pozwalającej na skuteczne wyegzekwowanie odpowiedzi od kontrahentów, gdyż np. dokonywane transakcje są skutkiem umów pomiędzy dostawcą a odbiorcą końcowym tj. klientem

podatnika lub dostawy są negocjowane centralnie na poziomie grupy kapitałowej. Co więcej kontrahent może zastaniać się różnego rodzaju tajemnicami handlowymi lub branżowymi, a podatek nie dysponuje instrumentami prawnymi, które mogą obligować do udzielenia stosownych informacji. Dla przykładu niepowiązany kontrahent nie będzie zainteresowany ujawnianiem poziomu zyskowności jaki realizuje na współpracy z danym podatnikiem (a taka informacja może być konieczna do sporządzenia dokumentacji cen transferowych, analizy porównawczej czy informacji TPR-C).

W związku z powyższym, w opinii IGCC Projekt Objasnień powinien przewidywać jako wystarczające zobowiązanie kontrahenta w umowie dotyczącej danej transakcji do poinformowania podatnika o dokonaniu takiego rozliczenia z Podmiotem Rajowym skutkującego powstaniem obowiązku dokumentacyjnego albo uzyskanie oświadczenia bezpośrednio po dokonaniu transakcji w przypadku gdy w umowie nie zawarte zostało takie zobowiązanie (nie na zasadzie *ex post*, po zakończeniu roku podatkowego).

Ponadto, w przypadku braku otrzymania takiego oświadczenia powstaje wątpliwość jakie działania powinien w takiej sytuacji podjąć podatek i czy automatycznie istnieje obowiązek dokumentacyjny (w szczególności, jeśli na podstawie ogólnie dostępnych informacji nie wynika, aby kontrahent dokonywał rozliczeń z Podmiotami Rajowymi). W opinii Podmiotu Zainteresowanego przedmiotowa kwestia powinna zostać doprecyzowana na łamach Projektu Objasnień, jeżeli obowiązek wynikający z pkt 17 zostanie jednak utrzymany. Podkreślamy jako Podmiot Zainteresowany, że Krajowa Administracja Skarbowa ma w swoim posiadaniu dane pozwalające na identyfikację podatników dokonujących transakcji z Podmiotami Rajowymi i może wdrożyć narzędzia pozwalające na ich kontrolę bez nakładania kolejnych biurokratycznych obowiązków na podatników.

Podmiot Zainteresowany sugeruje, aby w przypadku braku otrzymania oświadczenia przyjąć, że kontrahent nie miał transakcji rajowych, o ile podatek z uwagi na brak publicznie dostępnych informacji nie mógł mieć wiedzy na temat takich transakcji.

Co więcej, Podmiot Zainteresowany pragnie również wskazać na trudności związane z brakiem współpracy ze strony kontrahenta w kontekście obowiązku złożenia oświadczenia zarządu o kompletności dokumentacji i rynkowości rozliczeń. Przedmiotowe oświadczenie składane jest przez zarząd pod rygorem odpowiedzialności karnej skarbowej, powstaje zatem wątpliwość jakie działania powinien podjąć zarząd w przypadku trudności z uzyskaniem informacji od niepowiązanego kontrahenta.

Projekt Objasnień nie jest również dostatecznie precyzyjny jeżeli chodzi o legitymację do podpisania oświadczenia oraz jego formę. W opinii IGCC, biorąc pod uwagę biurokratyczny charakter przedmiotowego obowiązku należy wskazać na możliwie szerokie upoważnienie do złożenia oświadczenia a za jego pisemną formę należałoby przyjąć również fotokopię lub skan jak i treść wiadomości elektronicznej nadanej przez odpowiedniego adresata.

III. Postulat zmian legislacyjnych

W oparciu o konkluzje przedstawione w części I niniejszego zgłoszenia (uwagi ogólne), IGCC niniejszym składa również postulat zainicjowania zmian legislacyjnych w przedmiocie regulacji dotyczących Transakcji Rajowych.

1. Postulat uchylenia wprowadzonych Nowelizacją CIT regulacji

Podnoszona na łamach niniejszego pisma nieadekwatność wprowadzonych mechanizmów względem odczytywanej z uzasadnienia Nowelizacji CIT intencji projektodawcy i wprowadzona równocześnie niewspółmierność obowiązków o charakterze biurokratycznym skłania IGCC do zgłoszenia postulatu uchylenia art. 11o ust. 1a i ust. 1b Ustawy o CIT.

Co więcej, rok 2020 naznaczony został skutkami stanu zagrożenia epidemicznego wywołanego wirusem COVID - 19. W reakcji na powyższe, przepisami Nowelizacji CIT wprowadzono szereg zmian mających na celu zmniejszenie obowiązków o charakterze biurokratycznym i administracyjnym w zakresie cen transferowych. Niejako równolegle i tym samym w sprzeczności z wyżej wskazanym założeniem, Nowelizacja CIT wraz z Projektem Objaśnień skutkuje drastycznym rozszerzeniem obowiązków o charakterze formalno-prawnym. W związku z powyższym, w przypadku nie uwzględnienia postulatu o uchyleniu przepisów art. 11o ust. 1a i 1b Ustawy o CIT, w opinii Podmiotu Zainteresowanego, ich obowiązywanie powinno zostać czasowo zawieszono do momentu wypracowania rozsądnych przepisów, które jednocześnie zapewnią realizację wyznaczonych celów nakierowanych na walkę z rajami podatkowymi.

Jak wskazano powyżej Podmiot Zainteresowany wraża opinię, że do walki z tzw. rajami podatkowymi (w przypadku kontrahentów niepowiązanych) nie są odpowiednie regulacje w zakresie cen transferowych, które dotyczą sfery rozliczeń z podmiotami powiązanymi. Tym niemniej IGCC prezentuje kilka postulatów zmian legislacyjnych, które należy rozważyć jeśli obecna koncepcja miałyby być kontynuowana.

2. Uwagi w zakresie przedmiotu transakcji

Zdaniem Podmiotu Zainteresowanego należy skoncentrować się wyłącznie na transakcjach kosztowych i wrażliwych, które w łatwy sposób służą do przerzucania zysków, w szczególności odsetki, usługi niematerialne, opłaty licencyjne. W przypadku transakcji towarowych czy usługowych (innych niż niematerialne) takie ryzyko jest ograniczone.

3. Uwagi w zakresie progów wynikających z przepisów art. 11o ust 1a Ustawy o CIT

Należy zauważyć, że przepisy art. 11o ust. 1a Ustawy o CIT mogą mieć wpływ na progi dokumentacyjne dla transakcji realizowanych z podmiotami powiązanymi i stoją tym samym w kolizji z przepisami art. 11k ust. 2 Ustawy o CIT. Zgodnie z art. 11o ust. 1a Ustawy o CIT do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych są obowiązani podatnicy i spółki niebędące osobami prawnymi dokonujący transakcji kontrolowanej lub transakcji innej niż transakcja kontrolowana, jeżeli rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową oraz wartość tej transakcji za rok podatkowy, a w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi za rok obrotowy, przekracza 500 000 zł. Do dodatkowych obciążeń administracyjnych może prowadzić sytuacja, w której podatnik realizuje transakcję finansową lub towarową z podmiotem powiązanym, który realizuje jakąkolwiek transakcję z Podmiotem Rajowym. Wówczas próg dokumentacyjny będzie wynosił zaledwie 500.000 zł względem pierwotnie zakładanego progu 10 mln zł (zgodnie z art. 11k ust. 2 Ustawy o CIT).

W opinii Podmiotu Zainteresowanego, zasadnym byłoby zharmonizowanie obowiązujących już od 1 stycznia 2019 progów dokumentacyjnych (art. 11k ust. 2 Ustawy o CIT) z progiem wprowadzonym przepisami art. 11o ust. 1a Ustawy o CIT poprzez jego podwyższenie z poziomu 500.000 zł do wartości 2.000.000 zł lub 10.000.000 w odniesieniu do transakcji towarowych i finansowych. Co więcej należy odejść od koncepcji agregacji transakcji (analogicznej jak dla celów cen transferowych) i skoncentrować się na kontrahencie (tj. aby próg był stosowany wyłącznie do danego kontrahenta).

4. Uwagi w zakresie konieczności doprecyzowania relacji pomiędzy transakcją kontrolowaną lub inną niż transakcja kontrolowana a współpracą kontrahenta z Podmiotem Rajowym

Obecny kształt regulacji art. 11o ust. 1a Ustawy o CIT nie przewiduje limitu wartościowego rozliczeń kontrahenta z Podmiotem Rajowym. W aktualnym stanie prawnym, jakkolwiek transakcja kontrahenta z podmiotem mającym siedzibę lub zarząd w kraju lub na terytorium stosującym szkodliwą konkurencję podatkową skutkuje nałożeniem obowiązku dokumentacyjnego w przypadku przekroczenia progu 500.000 zł w relacji pomiędzy podatnikiem a powiązaniem lub niepowiązaniem kontrahentem. Brak wprowadzenia limitu wartościowego dla relacji pomiędzy kontrahentem a Podmiotem Rajowym prowadzi do drastycznej asymetrii obowiązków, bowiem w przypadku gdy jakkolwiek transakcja kontrahenta z Podmiotem Rajowym (np. jedna faktura za organizację targów w Hongkongu) kreuje *de facto* obowiązek sporządzania dokumentacji cen transferowych dla transakcji pomiędzy podatnikiem, a drugą stroną transakcji przy przekroczeniu progu 500.000 zł.

IGCC zgłasza uwagę o konieczności wprowadzenia progu materialnego o odpowiedniej istotności (np. 2.000.000 zł) dla relacji pomiędzy kontrahentem podatnika a Podmiotem Rajowym. Ponadto, dla spójności regulacyjnych, IGCC postuluje również za podniesieniem progu określonego przepisami art. 11o ust. 1 oraz 1a Ustawy o CIT do wartości 2.000.000 zł.

5. Opinia w zakresie zasadności zwolnienia z obowiązków dokumentacyjnych transakcji „krajowych”

Zgodnie art. 11n pkt. 1 Ustawy o CIT obowiązek sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych nie ma zastosowania do transakcji kontrolowanych, tj. realizowanych z podmiotami powiązaniem, które mają siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, nie poniosły straty podatkowej oraz nie korzystają z tzw. „zwolnień strefowych”.

Mając na względzie powyższe, w opinii Podmiotu Zainteresowanego należałoby rozważyć czy zwolnienie dla transakcji kontrolowanych o charakterze krajowym, o którym mowa wyżej nie powinno również znajdować zastosowania dla transakcji kontrolowanych oraz transakcji innych niż transakcja kontrolowana, które realizowane są z podmiotem krajowym i które przekraczają próg materialności o którym mowa w art. 11o ust. 1a Ustawy o CIT.

6. Wniosek w zakresie wprowadzenia obowiązku dokumentacyjnego na żądanie organu

Podmiot Zainteresowany zwraca uwagę na funkcjonujący w oparciu o przepisy art. 11s ust. 2 Ustawy o CIT obowiązek sporządzenia i przedłożenia lokalnej dokumentacji cen transferowych na żądanie organu. Przedmiotowy obowiązek powstaje, gdy okoliczności wskazują na prawdopodobieństwo zaniżenia wartości transakcji. Biorąc pod uwagę drastyczne rozszerzenie obowiązków dokumentacyjnych poprzez wprowadzenie przepisów art. 11o ust. 1a i ust. 1b Ustawy o CIT, w opinii IGCC zasadnym byłoby wprowadzenie analogicznej konstrukcji, obligującej podatnika do sporządzenia

lokalnej dokumentacji na żądanie, w przypadku zidentyfikowania przez organ okoliczności wskazujących, że rzeczywisty właściciel, o którym mowa w art. 11o ust. 1a Ustawy o CIT jest Podmiotem Rajowym.

7. Uwagi w zakresie powinności znowelizowania Rozporządzenia Ministerstwa Finansów - lista krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową

Obecnie obowiązujące Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 marca 2019 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (dalej: **Rozporządzenie MF ws. Rajów**) zawiera listę 26 krajów / terytoriów. Należy wskazać, że na liście Rady Unii Europejskiej *Council conclusions on the revised EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes (2021/C 66/10, Official Journal, 26 February 2021)* jest zaledwie 12 jurysdykcji niechętnych współpracy podatkowej. Wobec powyższego Podmiot Zainteresowany poddaje pod rozagę kwestię aktualizacji obecnie obowiązującego Rozporządzenia MF ws. Rajów.

Z wyrazami szacunku,

Fabrice Audan



Prezes CCIFP

W imieniu:

1. Advantage Austria
2. AHK Polska (Polsko-Niemiecka Izba Przemysłowo-Handlowa)
3. AmCham (Amerykańska Izba Handlowa w Polsce)
4. BBC (Belgijska Izba Gospodarcza)
5. BPCC (Brytyjsko-Polska Izba Handlowa)
6. IGCC (Francusko-Polska Izba Gospodarcza)
7. CCII (Włosko-Polska Izba Handlowo-Przemysłowa w Polsce)
8. ICC (Irlandzka Izba Handlowa)
9. NPCC (Niderlandzko-Polska Izba Gospodarcza)
10. PHIG Polsko-Hiszańska Izba Gospodarcza)
11. PICC (Polish-Israeli Chamber of Commerce)
12. Polish Canadian Chamber of Commerce (PCCC)
13. Polsko - Szwajcarska Izba Gospodarcza
14. Polsko-Rumuńska Bilateralna Izba Handlowo-Przemysłowa
15. PPCC (Polsko - Portugalska Izba Gospodarcza)
16. SPCC (Skandynawsko - Polska Izba Gospodarcza)

