



Objaśnienia podatkowe projekt z 02 marca 2021 r.

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

Spis treści

Użyte skróty.....	3
Wstęp	4
Przepisy	5
A. Istota domniemania	6
B. Dochowanie należytej staranności.....	8

PROJEKT MF

Użyte skróty

Ustawa o CIT	Ustawa z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1406, z późn. zm.)
Ustawa o PIT	Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1426, z późn. zm.)
Ustawa zmieniająca	Ustawa 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 r. poz. 2123)
Podmiot rajowy	podmiot mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową w rozumieniu rozporządzenia 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 (Dz. U. z 2019 r. poz. 600)
Podatnik	rozumie się przez to odpowiednio również spółkę niebędącą osobą prawną
Transakcja	rozumie się przez to transakcję kontrolowaną lub transakcję inną niż kontrolowana
Rok podatkowy	rozumie się przez to odpowiednio również rok obrotowy w stosunku do spółek niebędących osobami prawnymi

Wstęp

Niniejsze objaśnienia odnoszą się do należytej staranności w zakresie weryfikacji rozliczeń drugiej strony transakcji z podmiotem rajowym, o której mowa w art. 11o ust. 1b ustawy o CIT obowiązującym od 1 stycznia 2021 r. Niniejsze objaśnienia nie dotyczą w szczególności pojęcia oraz ustalania rzeczywistego właściciela. Ponadto pojęcie należytej staranności, o którym mowa w niniejszych objaśnieniach nie ma zastosowania na gruncie przepisów dotyczących podatku u źródła.

Wyjaśnienia zawarte w niniejszym dokumencie należy stosować odpowiednio w odniesieniu do art. 23za ust. 1b ustawy o PIT obowiązującego od 1 stycznia 2021 r.

Objaśniane przepisy są środkiem wymierzonym w działalność podmiotów, które poprzez transferowanie dochodów do tzw. rajów podatkowych uzyskują nieuprawnione korzyści w zakresie podatków¹, a w konsekwencji są bardziej konkurencyjne niż podmioty, które takich praktyk nie podejmują. Budowa przewag konkurencyjnych poprzez unikanie opodatkowania prowadzi do zniekształceń mechanizmów wolnego rynku i nieefektywnej alokacji zasobów, osłabia pozycję konkurencyjną przedsiębiorców, którzy rzetelnie rozliczają swoje podatki. Z uwagi na nietransparentność rajów podatkowych objaśniane przepisy zakładają współdziałanie podatników z organami podatkowymi w walce z nadużyciami podatkowymi poprzez wykorzystanie tzw. rajów podatkowych. Współdziałanie takie ma wspierać rzetelnych podatników w zachowaniu ich konkurencyjności rynkowej.

Mając na celu ułatwienie podatnikom realizacji obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego oraz zwiększenie bezpieczeństwa rozliczeń podatkowych, przedstawia się niniejsze objaśnienia.

¹ Zob. Druk nr 642/Sejm IX Kadencji, uzasadnienie do Rządowego projektu ustawy 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. <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/BDF758EADB7CC788C12585F300446898/%24File/642.pdf>.

Przepisy

Art. 11o

1. Do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych są obowiązani także podatnicy i spółki niebędące osobami prawnymi dokonujący transakcji innej niż transakcja kontrolowana z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, jeżeli wartość tej transakcji za rok podatkowy, a w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi – za rok obrotowy, przekracza 100 000 zł. Przepisy art. 11k ust. 3–5, art. 11l, art. 11q ust. 1 i art. 11r stosuje się odpowiednio.

1a. 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. Przepisy art. 11k ust. 3–5, art. 11l, art. 11q ust. 1 i art. 11r stosuje się odpowiednio.

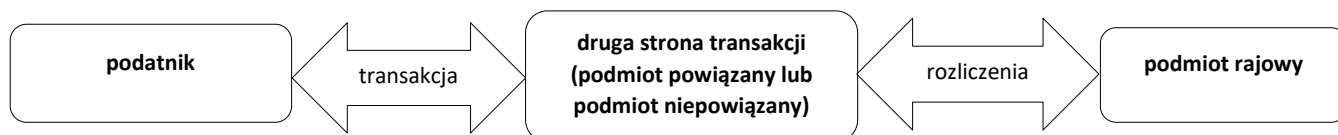
1b. Na potrzeby ust. 1a domniemywa się, że rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, jeżeli druga strona transakcji, o których mowa w ust. 1a, dokonuje w roku podatkowym lub roku obrotowym rozliczeń z podmiotem mającym siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową. Przy ustalaniu tych okoliczności podatnik lub spółka niebędąca osobą prawną są obowiązani do dochowania należytej staranności.

2. Wartość transakcji, o której mowa w ust. 1 i 1a, wyrażoną w walucie obcej, przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski, obowiązującego w ostatnim dniu roboczym poprzedzającym dzień realizacji operacji gospodarczej lub zawarcia umowy.

A. Istota domniemania

1. Przepis art. 11o ust. 1b ustawy o CIT zawiera domniemanie nakazujące przyjęcie, że rzeczywisty właściciel jest podmiotem rajowym, jeżeli druga strona transakcji z podatnikiem dokonuje w roku podatkowym rozliczeń z podmiotem rajowym.
2. Użycie w art. 11o ust. 1b ustawy o CIT frazy „Na potrzeby ust. 1a” wskazuje, że domniemanie służy ustaleniu, czy podatnik jest obowiązany sporządzić lokalną dokumentację cen transferowych, stosownie do art. 11o ust. 1a ustawy o CIT. Z istoty domniemania wynika, że już samo ustalenie okoliczności dokonywania przez drugą stronę transakcji w roku podatkowym rozliczeń z podmiotem rajowym powoduje powstanie obowiązku sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych.
3. Podatnikiem obowiązany do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, stosownie do art. 11o ust. 1a i ust. 1b ustawy o CIT, jest osoba podlegająca nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce (rezydent) lub osoba podlegająca ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce działająca poprzez położony w Polsce zakład (nierezydent).
4. Pojęcie rzeczywistego właściciela użyte w objaśnianym przepisie należy rozumieć zgodnie z definicją zawartą w art. 4a pkt 29 ustawy o CIT. Ustalenie, czy rzeczywisty właściciel jest podmiotem rajowym, wymaga uprzedniego ustalenia rzeczywistego właściciela mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.
5. Lista państw lub terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową wynika z rozporządzenia wydanego na podstawie art. 11j ust. 2 ustawy o CIT, tj. rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych z dnia 28 marca 2019 r. (Dz. U. z 2019 r. poz. 600).
6. Przez transakcję należy rozumieć, odwołując się do pojęcia transakcji kontrolowanej w rozumieniu art. 11a pkt 6 ustawy o CIT, identyfikowane na podstawie rzeczywistych zachowań stron działania o charakterze gospodarczym.
7. Domniemanie znajduje zastosowanie w sytuacji, gdy zostanie ustalone, że druga strona transakcji przekraczająca wartość 500.000 zł dokonuje w roku podatkowym bezpośrednio rozliczeń z podmiotem rajowym (zob. rys. 1). Chodzi o rozliczenia odbywające się w roku podatkowym podatnika, a nie roku podatkowym drugiej strony transakcji. To na podatniku ciąży potencjalny obowiązek sporządzenia lokalnej dokumentacji podatkowej za dany (jego) rok podatkowy, stosownie do art. 11o ust. 1a ustawy o CIT.

Rys. 1. Domniemanie z art. 11o ust. 1b ustawy o CIT



8. Przez rozliczenia z podmiotem rajowym należy rozumieć uregulowanie z kontrahentem rozrachunków (należności/ zobowiązań). Rozliczenie może przyjąć różne formy, w zależności od uzgodnień między kontrahentami. Uregulowanie należności/ zobowiązania może nastąpić m.in.

środkami pieniężnymi (zapłata), w naturze (przekazanie innego składnika majątkowego lub świadczenie usługi), drogą kompensaty wzajemnych należności i zobowiązań².

9. Dla ustalenia, czy druga strona transakcji dokonuje w danym roku podatkowym rozliczeń z podmiotem rajowym, istotne są jakiegokolwiek rozliczenia drugiej strony transakcji, tj. uregulowanie jakichkolwiek rozrachunków (należności/ zobowiązań).

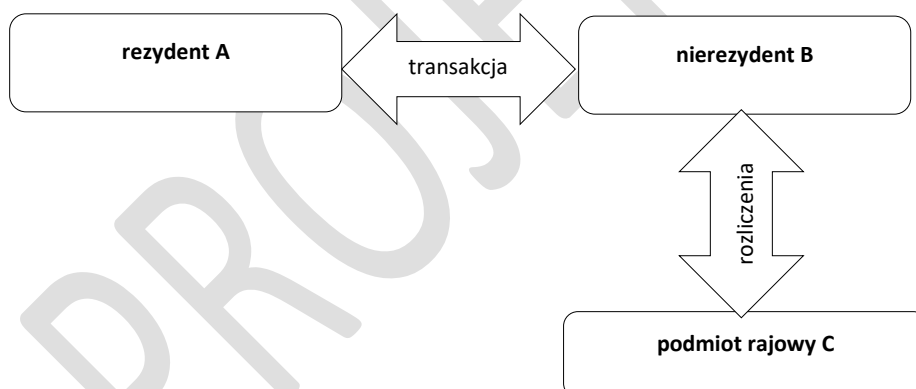
10. W wyniku ustalenia okoliczności, że druga strona transakcji dokonuje rozliczeń z podmiotem rajowym, zachodzi domniemanie, że rzeczywisty właściciel jest podmiotem rajowym. Dla podważenia tego domniemania konieczne jest wykazanie okoliczności przeciwnej, tj. tego, że rzeczywisty właściciel nie jest podmiotem rajowym. Skutkiem podważenia domniemania jest brak obowiązku sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych.

Przykład 1

W danym roku podatkowym polski rezydent A nabywa produkt od nierezydenta B. Podmiot B dokonuje rozliczeń z podmiotem rajowym w formie zapłaty rat odsetkowo-kapitałowych od otrzymanych pożyczek niezwiązanych z finansowaniem transakcji między A i B.

Rys. 2

Domniemanie z art. 11o ust. 1b ustawy o CIT



Domniemanie nakazuje przyjąć, że rzeczywisty właściciel jest podmiotem rajowym.

W konsekwencji powstaje obowiązek sporządzenia lokalnej dokumentacji podatkowej przez rezydenta A, chyba że zostaną wykazane okoliczności przeciwne (obalenie domniemania), tj. wykazanie przez podatnika tego, że pomimo występowania rozliczeń z podmiotem rajowym, podmiot rajowy nie jest rzeczywistym właścicielem w rozumieniu art. 4a pkt 29 ustawy o CIT.

² Zob. Komunikat Ministra Finansów z dnia 1 sierpnia 2019 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie rozrachunków z kontrahentami (Dz. Urz. Min. Fin. z dnia 7 sierpnia 2019 r. poz. 83) (dostępny na: <https://www.gov.pl/attachment/dcbf2f7b-7381-412f-ab41-a39291f583da>).

B. Dochowanie należytej staranności

11. Należyta staranność jest pewnym standardem oczekiwań wobec podatników. W stosunku do podatnika, który dochował standardu należytej staranności, nie powinny być wyprowadzane negatywne skutki prawne.

12. Objąsniany przepis art. 110 ust. 1b ustawy o CIT określa standard oczekiwań odnośnie do działań podatników zmierzających do weryfikacji, czy w danym roku podatkowym druga strona transakcji dokonywała rozliczeń z podmiotem rajowym.

13. Standard należytej staranności ma charakter stopniowalny. Stopniowalność oczekiwań w zakresie standardu należytej staranności polega na stawianiu wyższych wymagań względem transakcji z podmiotami powiązаныmi. W przypadku podmiotów powiązanych weryfikacja powinna być szersza, gdyż posiadają one większe możliwości współdziałania w ramach grupy dla weryfikacji istotnych okoliczności.

14. Dla ustalenia okoliczności dokonywania przez drugą stronę transakcji w roku podatkowym rozliczeń z podmiotem rajowym można oprzeć się na wszystkim, co może przyczynić się do wyjaśnienia tych okoliczności i jednocześnie nie jest sprzeczne z prawem.

15. 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 (z zastrzeżeniem pkt 18 i 19).

16. Uzyskane oświadczenie, które nie jest sprzeczne z innymi, dostępnymi dla podatnika informacjami, stanowi dostateczną podstawę i czyni zadość standardowi należytej staranności w zakresie ustalenia okoliczności rozliczeń drugiej strony transakcji z podmiotem rajowym.

17. Oświadczenie dotyczy rozliczeń drugiej strony w roku podatkowym, zatem należy je uzyskać ex post, tj. po zakończeniu roku podatkowego podatnika. Samo zobowiązanie do złożenia oświadczenia może zostać ujęte w umowie zawartej pomiędzy stronami w trakcie roku podatkowego.

Przykład 2

W danym roku podatkowym polski rezydent A zakupuje produkt od nierezydenta B. Nierezydent B dokonuje rozliczeń z podmiotem rajowym C z tytułu opłat licencyjnych. B złożył oświadczenie A, że dokonuje rozliczeń z podmiotem rajowym. Domniemanie nakazuje przyjąć, że rzeczywistym właścicielem jest podmiot rajowy. W konsekwencji powstaje obowiązek sporządzenia lokalnej dokumentacji podatkowej przez rezydenta A, chyba że zostaną wykazane okoliczności przeciwne (obalenie domniemania), tj. wykazanie przez podatnika tego, że pomimo występowania rozliczeń z podmiotem rajowym, podmiot rajowy nie jest rzeczywistym właścicielem w rozumieniu art. 4a pkt 29 ustawy o CIT.

18. Nie można przyjąć, że dochowano należytej staranności, w sytuacji gdy podatnikowi dostępne są informacje, na podstawie których wiedział lub powinien był wiedzieć, że otrzymane oświadczenie jest niezgodne z rzeczywistością. W takim przypadku podatnik opierając się na oświadczeniu, co do którego wiedział lub powinien był wiedzieć o jego niezgodności z rzeczywistością, nie dochowuje standardu należytej staranności. Przy wątpliwościach co do zgodności oświadczenia z rzeczywistością (rzetelności oświadczenia), wymóg dochowania należytej staranności oznacza konieczność dalszej weryfikacji istotnych dla objaśnianego przepisu okoliczności.

19. Wymóg weryfikacji istotnych dla objaśnianego przepisu okoliczności ogranicza się do obowiązku przedsięwzięcia przez podatnika określonych czynności/ środków, których można od niego rozsądnie wymagać, biorąc pod uwagę transakcje, których weryfikacja ma dotyczyć. Określenie działań, jakich podjęcia w konkretnym przypadku można w sposób racjonalny i uzasadniony oczekiwać od podatnika, zależy zatem przede wszystkim od okoliczności danego przypadku. W szczególności może to oznaczać, że podatnik nie jest zobowiązany do zbadania niedostępnych dla niego stosunków umownych pomiędzy drugą stroną transakcji i jego kontrahentami³.

20. W zakresie oświadczenia wiedzy drugiej strony transakcji, dla celów dowodowych, oświadczenie powinno być złożone na piśmie.

21. W relacjach z podmiotami powiązаныmi dochowanie standardu należytej staranności wymaga, poza uzyskaniem oświadczenia (patrz pkt 13), weryfikacji informacji otrzymanych od podmiotu powiązanego, przykładowo takich jak wskazano w przykładzie nr 3.

Przykład 3

Dodatkowymi źródłami informacji uzyskanymi od podmiotu powiązanego mogą być:

- *dokumentacja cen transferowych (local file, master file);*
- *informacja CbC;*
- *sprawozdanie finansowe wraz z raportem oraz opinią biegłego rewidenta;*
- *struktura właścicielska;*
- *opinia przedstawiciela zawodu zaufania publicznego (np. biegły rewident, adwokat, doradca podatkowy).*

22. Jeżeli podatnik ustali, dochowując należytej staranności, że druga strona transakcji nie dokonuje rozliczeń z podmiotem rajowym, to podatnik nie sporządza lokalnej dokumentacji cen transferowych transakcji dokonywanej przez niego z drugą stroną transakcji.

³ Koncepcja należytej staranności została rozwinięta m.in. w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w zakresie podatku od wartości dodanej. Zob. w tym zakresie np. wyroki: z dnia 25 października 2018 r., *Božičević Ježovnik* (C 528/17, pkt 46); z dnia 6 września 2012 r., *Mecsek-Gabona* (C 273/11, pkt 53); z dnia 21 czerwca 2012 r., *Mahagében i Dávid* (C 80/11 i C 142/11, pkt 59). Zob. także opinia Rzecznik Generalnej z dnia 14 listopada 2019 r., *Dong Yang* (C-547/18).