

Szanowny Pan
Jan Sarnowski
Podsekretarz Stanu
w Ministerstwie Finansów

ECDP TAX Żuk Komorniczak
i Wspólnicy sp.k.
ul. Plac Wolności 4
40-078 Katowice

Ministerstwo Finansów
ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

Adres do doręczeń:
ul. Elektoralna 12a/94
00-139 Warszawa

Katowice, 20.04.2021 r.
Sygnatura:
ECDP_SPK_uwagi_MF_11o.docx

Dotyczy: Zawiadomienie o rozpoczęciu konsultacji podatkowych 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 o PIT” z dnia 3 marca 2021 r. (znak DCT1.8203.3.2020)

W ramach otwartych konsultacji podatkowych ECDP TAX Żuk Komorniczak i Wspólnicy sp. k. przedstawia uwagi oraz opinię dotyczące przedstawionego przez Ministra Finansów (dalej MF) 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 o PIT” wraz z jej uzasadnieniem.

A. ISTOTA DOMNIEMANIA

Objaśnienie 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.**

OPINIA ECDP TAX ŻUK KOMORNICZAK I WSPÓLNICY SP. K.

W opinii ECDP TAX Żuk Komorniczak i Wspólnicy sp. k. zasadne jest, aby w ramach Objasnienia 2 dookreślić, iż bez znaczenia pozostaje dla stosowania ww. domniemania, czy rozliczenie z podmiotem rajowym dokonywane przez drugą stronę transakcji związane jest w jakiś sposób z samą „transakcją” lub czy podmioty te są podmiotami powiązanymi.

Objaśnienie 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 zobowiązań.

OPINIA ECDP TAX ŻUK KOMORNICZAK I WSPÓLNICY SP. K.

W opinii ECDP TAX Żuk Komorniczak i Wspólnicy sp. k. przyjęta w Objasnieniu 8 definicja „rozliczenia” jednoznacznie wskazuje na „uregulowanie należności czy zobowiązania”, czyli faktyczne zaspokojenie roszczenia, jako spełnienie przesłanki domniemania. Takie rozumienie przepisu prowadzi do wniosku, że sama należność lub zobowiązanie w relacjach handlowych kontrahenta z podmiotem rajowym w roku podatkowym podatnika, nie spełnia warunku domniemania. Wniosek ten wydaje się również aktualny w odniesieniu do umów wieloletnich, np. pożyczki, w których w roku podatkowym podatnika, nie doszło do uregulowania odsetek lub kapitału pożyczki.

Zawarte w Objasnieniach 8 twierdzenie, że rozliczenie z podmiotem rajowym może przyjąć różne formy, również rozliczenia w naturze, oznacza, że warte zasygnalizowania podatnikom w ramach objaśnień jest, aby oświadczenie wiedzy pozyskiwane dla dochowania należytej staranności od drugiej strony transakcji, dookreślało, iż pod pojęciem „rozliczenie” z podmiotem rajowym rozumie się także rozliczenie w naturze (przekazanie innego składnika majątkowego lub świadczenie usługi) czy drogą kompensaty wzajemnych należności i zobowiązań.

Objaśnienie 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.

OPINIA ECDP TAX ŻUK KOMORNICZAK I WSPÓLNICY SP. K.

W opinii ECDP TAX Żuk Komorniczak i Wspólnicy sp. k. analizując kwestię momentu pozyskania oświadczenia trzeba mieć na uwadze szerszy aspekt wynikający z uregulowania art. 11c ustawy o CIT, który stanowi, iż podmioty powiązane są obowiązane ustalać ceny transferowe na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane. Jeżeli w wyniku istniejących powiązań zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, i w wyniku tego podatnik wykazuje dochód niższy (stratę wyższą) od tego, jakiego należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały, organ podatkowy określa dochód (stratę) podatnika bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań. Zgodnie bowiem z brzmieniem art. 11i ustawy o CIT - przepis art. 11c ustawy o CIT (a także art. 11d ustawy o CIT) stosuje się odpowiednio również do transakcji innej niż transakcja kontrolowana z podmiotem:

- 1) mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową lub
- 2) innym niż mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, jeżeli rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję.

Z uwagi na powyższe stwierdzić należy, że niezależnie od zmaterializowania się obowiązków dokumentacyjnych lub ich braku, mając na celu kontrolę i ograniczenie ryzyka podatkowego, warunki w tego rodzaju transakcjach muszą być kształtowane w sposób rynkowy. W związku z czym podjęcie działań, mających na celu weryfikację kręgu podmiotów rajowych oraz miejsca rezydencji rzeczywistych właścicieli po zakończonym już roku podatkowym, nie jest – w ocenie ECDP TAX Żuk Komorniczak i Wspólnicy sp. k. – działaniem, które powinno być rekomendowane. W naszej opinii zasadne jest bowiem kształtowanie warunków w tego typu transakcjach w sposób rynkowy już na etapie ich zawarcia. Postulat ten możliwy jest do osiągnięcia, m.in. poprzez ustalenie warunków w takich transakcjach w oparciu o analizy rynkowe (benchmarki) opracowane *ex ante*, które podatnik i tak *de facto* będzie zobowiązany załączyć do lokalnej dokumentacji cen transferowych (pod warunkiem oczywiście, że transakcja przekroczy ustawowy próg dokumentacyjny). Konsekwentnie zatem podatnik stosowne oświadczenie kontrahenta powinien posiadać już na etapie zawierania z nim transakcji. Co istotne, w ramach działań skoncentrowanych na dochowaniu należytej staranności, podatnik nie powinien ograniczać weryfikacji kontrahentów, do tych niepowiązanych, ale również objąć nią podmioty z nim powiązane (z uwagi na zróżnicowane progi dokumentacyjne dla transakcji kontrolowanych oraz transakcji innych niż transakcje kontrolowane). Przy tym, naszym zdaniem, każdy z kontrahentów podatnika, powinien zostać zobowiązany do poinformowania na piśmie podatnika o każdej zmianie, mającej dla podatnika znaczenie w kontekście art. 11o ust. 1b) ustawy o CIT (odpowiednio PIT). Wdrożenie takiej praktyki w relacjach handlowych stanowiłoby swoiste zabezpieczenie dla podatnika przed zarzutem, że ten nie dochował należytej staranności.

Natomiast treść Objaśnienia 17, że „*oświadczenie dotyczy rozliczeń drugiej strony w roku podatkowym, zatem należy je uzyskać ex post, tj. po zakończeniu roku podatkowego podatnika*” może podatnikom niejako sugerować, iż faktyczną weryfikację zaistnienia okoliczności wynikających z art. 11o ustawy o CIT mogą pozostawić na koniec roku podatkowego, bez konieczności kontrolowania omawianych sytuacji w ciągu roku. Tymczasem zdaniem ECDP TAX Żuk Komorniczak i Wspólnicy sp. k. celem dochowania przez podmioty zasady rynkowego ustalania warunków transakcji, o której mowa w art. 11o ust. 1a ustawy o PDOP – niezależnie od zaistnienia obowiązku dokumentacyjnego – uzasadnione jest pozyskanie od drugiej strony oświadczenia z początkiem roku podatkowego, czy na moment podejmowania współpracy, jednocześnie zobowiązując kontrahenta do niezwłocznego poinformowania o każdej zaistniałej zmianie w tym zakresie (zobowiązanie do złożenia oświadczenia może zostać ujęte w umowie zawartej pomiędzy stronami).

Objaśnienie 21

W relacjach z podmiotami powiązanymi 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).*

OPINIA ECDP TAX ŻUK KOMORNICZAK I WSPÓLNICY SP. K.

ECDP TAX Żuk Komorniczak i Wspólnicy sp. k. pragnie zwrócić uwagę na trudności natury praktycznej w pozyskiwaniu tego rodzaju informacji przez podmioty powiązane, również i w zakresie terminów przewidzianych na przygotowanie dokumentów, będących swoistym nośnikiem informacji, wskazanych w rekomendacji. Należy mieć na względzie, że regulacje dotyczące cen transferowych na całym świecie są zróżnicowane, w zależności od jurysdykcji podatkowej obowiązki w poszczególnych krajach mogą materializować się w innych terminach. Tytułem przykładu termin na sporządzenie /dołączenie/ grupowej dokumentacji cen transferowych (*master file*) przez polskiego podatnika wynosi 12 miesięcy po zakończeniu roku obrotowego. Mając na uwadze powyższe pożądanym jest uzupełnienie treści Objasnień podatkowych o katalog zamknięty źródeł informacji bezwzględnie wymaganych do ustalenia okoliczności dokonywania przez drugą stronę transakcji w roku podatkowym rozliczeń z podmiotem rajowym, celem zapewnienia pewności podatnika w dochowaniu należytej staranności w tym zakresie.

Końcowo, niezależnie od zawężonego zakresu przedmiotowych konsultacji publicznych, ECDP TAX Żuk Komorniczak i Wspólnicy sp. k. pragnie zasygnalizować rodzące się wątpliwości w zakresie właściwej wykładni i stosowania przepisów prawa dotyczących sposobu ustalania wartości transakcji z powiązaniem „podmiotem rajowym”. W aktualnym stanie prawnym, brak jest bowiem pewności, m.in. co do:

- 1) Poprawnego ustalenia wartości transakcji kontrolowanej z podmiotem z tzw. raju podatkowego - w art. 11k ust. 2a ustawy o CIT użyto bowiem liczby mnogiej transakcji kontrolowanych, wskazując, że próg 100 000 zł pozostaje aktualny do każdej transakcji kontrolowanej niezależnie od jej rodzaju; przy tym literalnie przepis odnosi się do transakcji kontrolowanych z jednym podmiotem z tzw. raju podatkowego; jednocześnie zmienione brzmienie 11k ust. 4 ustawy o CIT, odnosi się do transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym i jako takie kwalifikuje również transakcje kontrolowane wskazane w art. 11k ust. 2a ustawy o CIT; z uwagi na dostrzeżony brak spójności konieczne jest dookreślenie zasad, jakie przyjąć należy w procesie ustalenia wartości w tego rodzaju transakcjach;

- 2) kolejna kwestia tyczy się przypadków, gdy dana transakcja kontrolowana z podmiotem z tzw. raju podatkowego objęta będzie obowiązkiem na gruncie art. 11k ust. 2a ustawy o CIT oraz 11k ust. 1 ustawy o CIT, w ramach transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym; czy w tego rodzaju przypadkach transakcja powinna być dokumentowana dwukrotnie (?).

Z poważaniem,

Krzysztof Komorniczak
Komplementariusz
Doradca podatkowy nr wpisu 09850

Radosław Żuk
Komplementariusz
Doradca podatkowy nr wpisu 12602