

STANOWISKO ZWIĄZKU PRACODAWCÓW POLSKA MIEDŹ DOTYCZĄCE PROJEKTU DOKUMENTU „OBJAŚNIENIA PODATKOWE W ZAKRESIE CEN TRANSFEROWYCH NR 4 – DOMNIEMANIE ORAZ NALEŻYTA STARANNOŚĆ, O KTÓRYCH MOWA W ART. 110 USTAWY O CIT ORAZ ART. 23 ZA UST. 1B USTAWY O PIT”

Związek Pracodawców Polska Miedź jest samorządną organizacją pracodawców, niezależną w swej działalności od organów władzy i administracji państwowej, samorządowej oraz innych organizacji. Nasza organizacja zrzesza 119 pracodawców, zatrudniających ponad 38 000 pracowników. Założycielem Związku jest KGHM Polska Miedź S.A., a naszymi członkami są również podmioty prywatne, w szczególności z sektora małych i średnich przedsiębiorstw, jak również firmy samorządowe niezwiązane kapitałowo z Grupą KGHM. Od blisko 25 lat Związek monitoruje i opiniuje projekty aktów prawnych istotnych dla gospodarki, chroniąc prawa i reprezentując interesy pracodawców i przedsiębiorców.

W związku z rozpoczęciem procesu konsultacji podatkowych w sprawie dokumentu „Objaśnienia podatkowe w zakresie cen transferowych nr 4 – domniemanie oraz należyta staranność, o których mowa w art. 110 ust. 1b ustawy o CIT oraz art. 23 za ust. 1b ustawy o PIT” (dalej: Projekt Objasnień) przedstawiam stanowisko oraz uwagi Związku Pracodawców Polska Miedź (w dalszej części opinii występujący jako ZPPM) w przedmiocie ww. projektu. Analiza dokumentu oraz opinie otrzymane od naszych podmiotów członkowskich pozwoliły nam na przygotowanie następujących uwag.

I. Uwagi ogólne

Jak wskazuje się we wstępie do Projektu Objasnień, głównym celem przyjętych regulacji jest zapewnienie rzetelnym podatnikom zachowania ich konkurencyjności rynkowej, dzięki zwalczaniu działalności podmiotów, które poprzez transferowanie dochodów do tzw. rajów podatkowych uzyskują nieuprawnione korzyści w zakresie podatków. Tymczasem, ze względu na przyjęty kształt objaśnień na rzetelnych podatników nakłada się dodatkowe obowiązki administracyjne, które nie wynikają wprost z regulacji ustawowych oraz nieproporcjonalnie obciążają ich podstawową działalność.

Obowiązujące przepisy, a w ślad za nimi Projekt Objasnień nakładają na polskich podatników obowiązek weryfikowania ich kontrahentów bez względu na kraj pochodzenia, wielkość czy skalę współpracy. Należy mieć na względzie, że w przypadku wielu podmiotów oznacza to konieczność weryfikacji nawet **kilkudziesięciu tysięcy transakcji miesięcznie**. W skrajnym przypadku w praktyce może to oznaczać obowiązek sporządzenia olbrzymiej ilości (tysięcy stron) dokumentacji cen transferowych dla transakcji z podmiotami niepowiązanymi (w szczególności w przypadku braku woli po stronie kontrahenta na udzielenie informacji, co do rozliczeń z innymi kontrahentami), które w praktyce nie prowadzą do zaniżenia podstawy opodatkowania.

Jednocześnie wspomniane w Projekcie Objasnień obalenie domniemania, tj. wykazanie, że pomimo występowania rozliczeń kontrahenta z podmiotem krajowym, podmiot rajowy nie jest rzeczywistym właścicielem w rozumieniu art. 4a pkt 29 ustawy o CIT, ze względu na brak szczegółów w treści dokumenty, nie jest realnym wsparciem dla podatników, gdyż prowadzi do dalszego nawarstwienia obowiązków administracyjnych. Obowiązki w praktyce są niemalże niemożliwe do spełnienia (np. badanie faktycznej rzeczywistej działalności gospodarczej niezależnego kontrahenta).

Mając powyższe na uwadze, ZPPM wnosi o prerogatywowanie Projektu Objaśnień, poprzez dostosowanie ich brzmienia do treści regulacji ustawowych oraz wprowadzenie rozwiązań mających na celu ochronę rzetelnych podatników oraz uproszczenie obowiązków administracyjnych. W obecnym kształcie, w przypadku dużych podmiotów pełne wdrożenie Projektu Objaśnień oznaczałoby konieczność zmniejszenia zakresu bieżącej działalności w celu realizacji nowych obowiązków lub zwiększenie kosztów poprzez zwiększenie zasobów administracyjnych, które byłyby dedykowane wyłącznie do weryfikacji kontrahentów i ich rozliczeń.

II. Uwagi szczególne

• Litera A punkt 4 – pojęcie rzeczywistego właściciela

Zgodnie z Projektem Objaśnień pojęcie rzeczywistego właściciela należy rozumieć zgodnie z art. 4a pkt 29 Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tj. Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.; dalej: Ustaw o CIT). Należy jednak zauważyć, że zastosowanie takiego odwołania, przy braku faktycznego odesłania w treści art. 11o do art. 4a pkt 29 ustawy o CIT, w rzeczywistości prowadzi do zawężenia stosowania regulacji art. 11o ustawy o CIT.

W świetle przywołanej w Objaśnieniach definicji rzeczywisty właściciel to podmiot, który spełnia m. in. następujące warunki:

- otrzymuje należność dla własnej korzyści, w tym decyduje samodzielnie o jej przeznaczeniu i ponosi ryzyko ekonomiczne związane z utratą tej 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 siedziby, jeżeli należności uzyskiwane są w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Tym samym, rzeczywistym właścicielem na gruncie przedmiotowej definicji może być jedynie podmiot otrzymujący należności, czyli w praktyce świadczący na rzecz podatnika usługi, dostarczający towary itd.¹ **Co w praktyce oznaczałoby, że przedmiotem regulacji art. 11o ustawy o CIT nie są objęte transakcje, w których polski podatnik jest podmiotem realizującym określone świadczenia i otrzymującym za nie wynagrodzenie.**

Kierując się obecną treścią Projektu Objaśnień, rzeczywistym właścicielem w rozumieniu art. 4a ust. 29 ustawy o CIT może być tylko polski podatnik nabywający jakieś świadczenie (usługowe lub towarowe).

Takie podejście jest sprzeczne z pozostałą treścią Projektu Objaśnień. Dlatego też postuluje się doprecyzowanie w treści Projektu Objaśnień czy w ocenie Ministerstwa art. 11o ust. 1a znajduje zastosowanie jedynie do zakupu świadczeń przez polskich podatników czy też powinien mieć szersze zastosowanie. W przypadku jego szerszego zastosowania konieczne jest doprecyzowanie

¹ Interpretacja zgodnie, z którą definicja z art. 4a pkt 29 ustawy o CIT może być zastosowana jedynie do odbiorcy należności znajduje dodatkowo potwierdzenie w wykładni systemowej ustawy o CIT. Ustawodawca konsekwentnie łączy definicję rzeczywistego właściciela z odbiorcą należności – przykładowo art. 26 ust. 1f oraz ust. 1g pkt 2, art. 26b ust. 3 pkt 2, art. 28 ust. 4 pkt 5 ustawy o CIT.

sposobu interpretacji pojęcia rzeczywistego właściciela zastosowanego w art. 11o ust. 1a ustawy o CIT.

- **Litera A punkt 6 – definicja transakcji**

Ustawa o CIT nie zawiera definicji pojęcia transakcji. Co więcej ustawodawca w treści art. 11o ust. 1a ustawy o CIT celowo posługuje się pojęciem transakcji kontrolowanej lub transakcji innej niż transakcja kontrolowana. Mając na uwadze jedną z podstawowych dyrektyw wykładni przepisów prawa, w świetle, której w języku prawnym nie ma synonimów, pojęć tych nie można utożsamiać. W konsekwencji, przy definiowaniu pojęcia transakcji brak jest podstaw prawnych do odwołania się do pojęcia transakcji kontrolowanej. Tym samym, pojęcie transakcji, zgodnie z regułami wykładni językowej, powinno być odnoszone do potocznego znaczenia tego słowa. Zgodnie z definicją transakcji słownika języka polskiego PWN, przez transakcję rozumie się:

- operację handlową dotyczącą kupna lub sprzedaży towarów lub usług,
- umowę handlową na kupno lub sprzedaż towarów lub usług (też zawarcie takiej umowy).

Tym samym, w ocenie ZPPM na gruncie obecnych regulacji transakcję należy rozumieć poprzez operację handlową czy też umowę handlową.

- **Litera A punkt 7 – obowiązek sporządzenia dokumentacji dla transakcji innych niż kontrolowane**

Zgodnie z przedmiotowym punktem, w przypadku, gdy druga strona transakcji przekraczającej wartość 500.000 zł dokonuje w roku podatkowym bezpośrednio rozliczeń z podmiotem rajowym, co do zasady powstaje obowiązek sporządzenia dokumentacji cen transferowych. Jednocześnie, art. 11o ust. 1a odwołuje się jedynie do art. 11a ust. 3 – 5 ustawy o CIT, brak jest w szczególności odwołania do treści art. 11k ust. 2 w świetle, którego dokumentacja cen transferowych sporządzana jest dla transakcji kontrolowanych o charakterze jednorodnym, przekraczających określone w przepisie progi.

Mając powyższe na uwadze, w ocenie ZPPM, **w przypadku transakcji innych niż kontrolowane obowiązek dokumentacyjny należy identyfikować jedynie w stosunku do pojedynczych transakcji, a nie do transakcji o charakterze jednorodnym** (jak to jest w przypadku transakcji kontrolowanych).

Przykład 1

Podmiot X w roku podatkowym zawarł z podmiotem Y następujące umowy handlowe:

- umowa nr 1 o wartości 300 tys. PLN,
- umowa nr 2 o wartość 400 tys. PLN,
- umowa nr 3 o wartości 1 mln PLN.

W konsekwencji obowiązek weryfikacji czy podmiot Y jest rzeczywistym beneficjentem czy też dokonuje rozliczeń z podmiotem rajowym powstanie jedynie w odniesieniu do umowy nr 3. W

przypadku, gdyby podmiot Y nie był rzeczywistym beneficjentem oraz dokonywał rozliczeń z podmiotem rajowym, ewentualny obowiązek sporządzenia dokumentacji cen transferowych powstanie jedynie w odniesieniu do umowy nr 3.

- **Litera A punkt 10 – obalenia domniemania**

Zgodnie z obecnym Projektem Objaśnień, w przypadku wykazania okoliczności przeciwnej, tj. tego, że rzeczywisty właściciel nie jest podmiotem rajowym, a tym samym podważenia domniemania, nie powstanie obowiązek sporządzenia dokumentacji cen transferowych. Nie podnosi się, w jaki sposób podatnik może udokumentować podważenie domniemania.

Projekt Objaśnień w zakresie rozumienia pojęcia rzeczywistego właściciela odwołuje się do art. 4a pkt 29 ustawy o CIT. Co jak zostało wykazane w uwagach do litery A pkt 4 Projektu Objaśnień, brak jest jednoznacznych podstaw prawnych pozwalających na zastosowanie takiej analogii. Art. 4a pkt 29 ustawy o CIT *de facto* definiuje pojęcie rzeczywistego właściciela należności, a nie rzeczywistego właściciela w rozumieniu art. 110 ustawy o CIT, który nie ogranicza się jedynie do należności. Konstrukcja taka dotychczas nie funkcjonowała w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych.

Mając na uwadze niejasność definicji rzeczywistego właściciela dla celów art. 110 ustawy o CIT, w ocenie ZPPM objaśnienia powinny zostać uzupełnione o przykładowe sytuacje, w których możliwe jest uznanie, że rzeczywistym właścicielem nie jest podmiot mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

Jednocześnie, w ocenie ZPPM, ze względu na różnorodność życia gospodarczego, sposób obalenia domniemania powinien być w szczególności uzależniony od rodzaju oraz przedmiotu transakcji. W tym zakresie nie powinno budzić wątpliwości, że transakcje towarowe czy też takie, których przedmiotem są np. usługi przewozowe, budowlane czy też inne charakteryzujące się możliwością obiektywnego i zewnętrznego zidentyfikowania faktu ich wykonania (tzw. usługi rzeczowe) nie powinny być obciążone zbyt rozbudowaną procedurą obalenia domniemania. Z kolei podwyższony standard, powinien w szczególności dotyczyć usług niematerialnych, które nie mają postaci rzeczowej.

W przypadku transakcji towarowych czy też usług mających postać rzeczową, dla obalenia domniemania wystarczające powinno być oświadczenia kontrahenta zawarte w umowie, w świetle, którego potwierdzi on, że będzie on rzeczywistym właścicielem dla zawieranej transakcji, dokumentacja wymagana na podstawie przepisów szczególnych (tutaj m.in. wspólnotowe oraz krajowe regulacje dot. podatku VAT), jak i okoliczności transakcji. W ocenie ZPPM ryzyko, że podmiot nabywa np. produkty metalowe czy materiały budowlane w celu zaniżenia swoich zobowiązań podatkowych w związku z innymi transakcjami z podmiotami z rajów podatkowych jest znikome czy wręcz marginalne. W konsekwencji, nie ma uzasadnienia, żeby w takiej sytuacji była potrzebna dodatkowa i niestandardowa dla codziennej działalności gospodarczej weryfikacja kontrahenta niepowiązanego, czy też jego rozliczeń z innymi kontrahentami i przygotowywanie dokumentacji cen transferowych.

Przykład 1

Podmiot X, będący bezpośrednim producentem towarów miedzionośnych (np. koncentraty miedzi, katody miedziane, walcówka miedziana) dokonuje ich sprzedaży do kontrahentów krajowych, z innych Państw Członkowskich czy też Państw Trzecich. W każdej sytuacji warunki dostawy towarów ustalane są, co do zasady zgodnie z zasadami INCOTERMS 2010 albo 2020 oraz dochodzi do fizycznej dostawy towarów do ich odbiorców.

Niezależnie od pochodzenia odbiorcy podmiot X, zazwyczaj dokonuje dostawy towarów własnym środkiem transportu lub z wykorzystaniem firmy spedycyjnej działającej na jego rzecz. Alternatywnie towar odbierany jest bezpośrednio przez kontrahenta transportem własnym lub za pośrednictwem firmy spedycyjnej działającej na jego rzecz bezpośrednio z zakładów produkcyjnych podmiotu X. Ponadto możliwe są sytuacje, że podmiot X odpowiada za dostawę towaru np. do ustalonego portu przeznaczenia, gdzie jest on odbierany przez odbiorcę. W każdym przypadku podmiot X posiada dokumentację potwierdzającą, że towar został dostarczony na rzecz jego odbiorcy.

W przypadku dostaw krajowych będą to w szczególności dokumenty spedycyjne czy też dokumenty potwierdzające wydanie towaru z zakładu.

Z kolei, w sytuacji dostaw realizowanych na rzecz podmiotów z innych krajów Członkowskich UE będą to w szczególności dokumenty wymagane art. 45a Rozporządzeniem Wykonawczym Rady (UE) Nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu od wartości dodanej (Dz.U.UE L z dnia 23 marca 2011 r. ze zm.)² albo dokumenty wymagane krajowymi regulacjami art. 42 ust. 3 oraz 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.).

Natomiast, w odniesieniu do dostaw realizowanych na rzecz podmiotów z krajów Trzecich Potwierdzeniem ich realizacji, w szczególności będą dokumenty przewidziane przez

² W przypadku transportu realizowanego przez Podmiot X będą to w szczególności następujące dokumenty:

- co najmniej dwa dokumenty niebędące ze sobą w sprzeczności, takie jak: podpisany list przewozowy CMR, konosament, faktura za towarowy przewóz lotniczy lub faktura od przewoźnika towarów albo
- pojedynczy dokument z powyższego punktu wraz z pojedynczym dokumentem niebędącym z nim w sprzeczności takim jak: polisa ubezpieczeniowa w odniesieniu do wysyłki lub transportu towarów lub dokumenty bankowe potwierdzające zapłatę za wysyłkę lub transport towarów, dokumenty urzędowe wydane przez organ władzy publicznej, na przykład notariusza, potwierdzające przybycie towarów do państwa członkowskiego przeznaczenia, poświadczenie odbioru wystawione przez prowadzącego magazyn w państwie członkowskim przeznaczenia, potwierdzające składowanie towarów w tym państwie członkowskim.

W przypadku transportu organizowanego przez nabywcę, będą to w szczególności pisemne oświadczenie nabywcy potwierdzające, że towary zostały wysłane lub przetransportowane przez nabywcę lub przez osobę trzecią działającą na rzecz nabywcy, oraz wskazujące państwo członkowskie przeznaczenia towarów; takie pisemne oświadczenie określa: datę wystawienia; nazwę lub imię i nazwisko oraz adres nabywcy; ilość i rodzaj towarów; datę i miejsce przybycia towarów; w przypadku dostawy środków transportu, numer identyfikacyjny środków transportu; oraz identyfikację osoby przyjmującej towary na rzecz nabywcy oraz:

- co najmniej dwa dokumenty niebędące ze sobą w sprzeczności, takie jak: podpisany list przewozowy CMR, konosament, faktura za towarowy przewóz lotniczy lub faktura od przewoźnika towarów albo
- pojedynczy dokument z powyższego punktu wraz z pojedynczym dokumentem niebędącym z nim w sprzeczności takim jak: polisa ubezpieczeniowa w odniesieniu do wysyłki lub transportu towarów lub dokumenty bankowe potwierdzające zapłatę za wysyłkę lub transport towarów, dokumenty urzędowe wydane przez organ władzy publicznej, na przykład notariusza, potwierdzające przybycie towarów do państwa członkowskiego przeznaczenia, poświadczenie odbioru wystawione przez prowadzącego magazyn w państwie członkowskim przeznaczenia, potwierdzające składowanie towarów w tym państwie członkowskim.



Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Radu (UE) Nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz.UE L z dnia 10 października 2013 r.) oraz regulacje krajowe, takie jak komunikat IE-599 – „Potwierdzenie wywozu” w elektronicznym systemie ECS lub oryginał karty 3 dokumentu SAD (w przypadku eksportu bezpośredniego) czy kopia wydruku komunikatu IE-599 – „Potwierdzenie wywozu” w systemie ECS (z zamieszczoną na nim pieczęcią urzędu celnego i podpisem) lub kopia karty 3 dokumentu SAD (w przypadku eksportu pośredniego).

W konsekwencji, mając na uwadze zakres posiadanej dokumentacji przez Podmiot X oraz fakt, że dochodzi do fizycznej dostawy towarów produkowanych przez Podmiot X na rzecz ich odbiorców, należy uznać, że są oni ich rzeczywistymi właścicielami. Tym samym rzeczywistym właścicielem nie jest tzw. podmiot rajowy i nie powstanie obowiązek sporządzenia dokumentacji cen transferowych dla tych transakcji. Jednocześnie Podmiot X w takim przypadku nie jest zobowiązany do dokonywania weryfikacji rozliczeń kontrahentów zgodnie z art. 11o ust. 1b ustawy o CIT.

Przykład 2

Podmiot Y, będący bezpośrednim odbiorcą usług budowlano-montażowych nabywa od podmiotu niepowiązanego usługi budowlane, które są realizowane bezpośrednio na rzecz podmiotu Y. Wykonawca usług budowlanych część usług realizuje własnymi zasobami, a część przy wsparciu podwykonawców.

Usługi są odbierane przez podmiot Y komisyjnie. Z odbiorów usług sporządza się protokoły odbioru, gdzie pracownicy podmiotu Y weryfikują fakt wykonania usług.

W przypadku usług realizowanych przy wsparciu podwykonawców podmiot Y dodatkowo, przed wypłatą wynagrodzenia wykonawcy weryfikuje czy dokonał on rozliczenia ze swoimi podwykonawcami.

Mając na uwadze zakres dokonywanej weryfikacji usług budowlanych, jak i obiektywne przesłanki potwierdzające fakt ich faktycznej realizacji przez ich wykonawcę / wykonawców, należy uznać, że zakres posiadanej dokumentacji w postaci protokołów odbiorów oraz weryfikacji faktu wykonania usług przez pracowników Podmiotu Y, są wystarczające, aby uznać, że Wykonawca jest rzeczywistym właścicielem otrzymywanego wynagrodzenia za realizację usług budowlanych.

Przykład 3

Podmiot Y nabywa towary od podmiotu X niezbędne dla celów jego produkcji (np. złomy miedzi). Towary są dostarczane bezpośrednio do podmiotu Y lub są odbierane przez podmiot Y (w tym przez spedytora działającego na jego rzecz) zgodnie z ustalonymi w kontrakcie warunkami Incoterms 2010 albo 2020. Podmiot X posiada tytuł prawny do dostarczanych towarów, są one wolne od wszelkich wad prawnych.

Podmiot Y posiada dokumentację potwierdzającą odbiór towarów od dostawcy. Zapłata za towary realizowana jest bezpośrednio na rzecz podmiotu X.

Mając na uwadze obiektywne przesłanki potwierdzające fakt dostawy towarów na rzecz podmiotu Y, należy uznać, że zakres posiadanej dokumentacji oraz okoliczności transakcji są wystarczające, aby uznać, że podmiot X jest rzeczywistym właścicielem otrzymywanego wynagrodzenia za realizację dostawę towarów.

Dodatkowe wątpliwości płyną z analizy praktyki gospodarczej naszych podmiotów członkowskich. Ministerstwo Finansów wskazuje w projekcie objaśnień podatkowych, że wystarczy uzyskać od kontrahenta odpowiednie oświadczenie. Praktyka biznesowa powoduje, iż mamy wątpliwości czy kontrahenci (zwłaszcza zagraniczni), będą chcieli w tym zakresie udzielać informacji. Z projektu objaśnień nie wynika jakie mogą być narzędzia/wskazówki w celu wyegzekwowania oświadczeń od kontrahentów, a dokument nie wskazuje, jak w praktyce ustalić, kto jest rzeczywistym beneficjentem np. w sytuacji gdy nie uda się uzyskać oświadczenia.

Dodatkowo z objaśnień wynika, że oświadczenie powinno być złożone ex post tj. po zakończeniu roku podatnika, co może powodować trudności w wyegzekwowaniu oświadczenia, tym bardziej, że współpraca z kontrahentem może się zakończyć wcześniej, w trakcie roku.

Zadaniem ZPPM należałoby pozyskiwać oświadczenia na etapie zawierania umowy, poprzez zapisanie w nich odpowiednich klauzul.

Przepisy jak i projekt objaśnień nakazują podatnikowi sporządzenie lokalnej dokumentacji cen transferowych, dla transakcji z kontrahentem niepowiązanym (zagranicznym lub krajowym), który z kolei dokonał jakiegokolwiek rozliczenia z podmiotem rajowym.

Naszym zdaniem taki sposób postępowania zbyt daleko ingeruje w relacje niepowiązanych ze sobą podmiotów i stanowi nadmierne obowiązki dokumentacyjne. W obecnym kształcie przepisy nakładają bowiem większe obowiązki na podatników, którzy realizują transakcje z kontrahentem niepowiązanym niż obowiązki jakie ma ów niepowiązany kontrahent z podmiotem rajowym - bowiem między kontrahentem a podmiotem z raju nie będzie takiego obowiązku, jeśli transakcja nie przekroczy progu 100 tys. zł

Mając na uwadze powyższe argumenty, w ocenie ZPPM, podstawowy sposób weryfikacji czy kontrahent jeszcze rzeczywistym właścicielem transakcji powinien dotyczyć m.in.:

- transakcji sprzedaży towarów (w szczególności, w których sprzedawca dokonuje ich fizycznej dostawy czy też wydania z magazynu),
- transakcji zakupu towarów, w których podmiot zobowiązany dokonuje faktycznego ich odbioru,
- nabycia usług rzeczywistych takich jak usługi budowlane i montażowe, usługi przewozowe, usługi bankowe i finansowe i inne mające rzeczywisty charakter.

W przypadku innych transakcji niemających charakteru rzeczywistego np. usług doradczych, reklamowych, prawnych i innych znalazłby zastosowanie podwyższony standard obalenia domniemania.

- **Litera B – dochowanie należytej staranności – uwagi ogólne**

Przedstawiony w Projekcie Objaśnień standard zachowania należytej staranności istotnie zwiększa obowiązki administracyjne polskich podmiotów. Z jednej strony dopuszcza się możliwość oparcia na oświadczeniu kontrahenta, a z drugiej nakazuje weryfikację zgodności oświadczenia z rzeczywistością. Projekt Objaśnień nie wskazują, na czym ta weryfikacja miałaby polegać i jak ją udokumentować.

W ocenie ZPPM, w powyższym zakresie podatnik powinien opierać się zasadniczo wyłącznie na oświadczeniu kontrahenta, a jedynie w przypadku kluczowych kontrahentów (tj. takich, z którymi obroty przekraczają 1% przychodów podatnika) powinien powstawać obowiązek dodatkowej weryfikacji kontrahenta i prawdziwości oświadczenia.

Co więcej, należy mieć na uwadze, że nawet w przypadku podmiotów krajowych przepisy nie nakładają na kontrahentów obowiązku udzielania informacji o swoich rozliczeniach. Podatnik w tym zakresie nie ma żadnych instrumentów prawnych pozwalających mu na wyegzekwowanie uzyskania informacji. Objaśnienia nie wskazują na żaden sposób postępowania w takiej sytuacji oraz jak powinien zachować się podatnik, który nie uzyskał oświadczenia od kontrahenta – czy oznacza to automatyczny obowiązek sporządzenia dokumentacji cen transferowych dla transakcji z tym kontrahentem, które przekraczają próg 500 tys. PLN, czy też podatnik może bazować na innych ogólnodostępnych źródłach.

- ***Litera B pkt 20 – wymóg złożenia oświadczenia na piśmie***

Wymóg złożenia oświadczenia na piśmie jest zbyt daleko idący. W ocenie ZPPM wystarczające powinno być uzyskanie oświadczenia drogą elektroniczną (np. w formie wiadomości e-mail), o ile możliwe jest zidentyfikowanie osoby składającej takie oświadczenie. W tym zakresie należy mieć na uwadze, że na podstawie przedmiotowych przepisów może być konieczne uzyskanie oświadczeń od wszelkich kontrahentów, bez względu na kraj ich siedziby, tym samym konieczność zbierania oświadczeń w tradycyjnej formie pisemnej dodatkowo utrudni proces weryfikacji.

III. Art. 11o a podatkowe grupy kapitałowe

Projekt objaśnień powoduje wątpliwości jak interpretować przepis art. 11 o ust. 1a, w którym mówi się o podatniku obowiązany do sporządzenia dokumentacji cen transferowych, jeżeli rzeczywisty właściciel jest podmiotem „rajowym” w przypadku, gdy według art. 1a ust. 2 ustawy o CIT podatnikiem jest Podatkowa Grupa Kapitałowa (PGK). Dodatkowo projektowane zapisy budzą wątpliwości, jakie skutki wywołuje obowiązujący od 01.01.2021 r. art. 11o ustawy w przypadku gdy, transakcje zawierane są przez określony podmiot z członkami PGK i co do zasady, w tym zakresie korzysta ze zwolnienia z obowiązku sporządzania dokumentacji. Objaśnienia nie wskazują, jak należy postąpić w sytuacji, gdy taki podmiot będzie posiadał informację, że członkowie PGK z którymi zawiera transakcje, dokonują rozliczeń z podmiotami z rajów podatkowych.

Przepisy ustawy o CIT w zakresie cen transferowych oraz regulacji z podmiotami powiązanymi posługują się pojęciami podmiotu oraz podmiotu powiązanego. Ma to istotne znaczenie z perspektywy podmiotów funkcjonujących w ramach podatkowych grup kapitałowych, gdzie podatnikiem podatku dochodowego jest grupa podatkowa, a podmiotami zobowiązanymi do sporządzenia dokumentacji cen transferowych są członkowie tej grupy – jako podmioty powiązane.

Co istotne taka redakcja przepisów jest zgodna z rzeczywistością gospodarczą, gdzie stronami umów i transakcji gospodarczych są poszczególne spółki, a nie podatkowa grupa kapitałowa.

Jednocześnie należy wskazać, że **Ministerstwo Finansów wielokrotnie potwierdzało, że celem regulacji obowiązujących od 1 stycznia 2019 roku było wyłączenie podatkowy grup kapitałowych z przepisów o cenach transferowych oraz dokumentacji cen transferowych.** Przykładowo w raporcie z konsultacji do projektu o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw z 2018 roku (dalej: Raport), *wprost wskazano, że „zgodnie z projektowanym art. 11k dokumentacja cen transferowych sporządzana jest przez podmioty powiązane, a nie tak jak obecnie przez podatnika. Dodatkowo projektowana jest definicja legalna podmiotu, która obejmuje osoby prawne, a nie PGK. Tym samym progi transakcyjne będą obliczane dla spółek tworzących PGK, a nie PGK jako całości”* (s. 37 Raportu). Powyższe założenia zostały również zaakceptowane przez prawodawcę i przepisy w znowelizowanym kształcie weszły w życie z dniem 1 stycznia 2019 roku.

Tymczasem, art. 11o ustawy o CIT nakłada określone obowiązki na podatników i spółki niebędące osobami prawnymi dokonujący transakcji, jeżeli rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwa konkurencję podatkową.

Dodatkowo należy wskazać, że w przypadku spółek będących członkami podatkowej grupy kapitałowej, podatnikiem jest podatkowa grupa kapitałowa, a nie jej członkowie (spółki). Jednocześnie, podatkowa grupa kapitałowa jako podmiot nie posiada zdolności do bycia stroną transakcji kontrolowanych jak i transakcji innych niż kontrolowane (na gruncie polskiego prawa handlowego oraz cywilnego).

W świetle powyższego, należy uznać, że obecnie obowiązujące regulacje art. 11o ustawy o CIT znajdują zastosowanie jedynie w przypadku jurysdykcji, w których podatkowe grupy kapitałowe posiadają zdolność do bycia stronami transakcji kontrolowanych oraz transakcji innych niż kontrolowane. Odmienna interpretacja przepisów wykraczałaby poza ich obecne brzmienia i naruszałaby kompetencje ustawodawcy do przyjmowania norm prawnych rangi ustawowej.

Stanowisko przygotowane na podstawie ekspertyz i opinii pochodzących od podmiotów członkowskich Związku Pracodawców Polska Miedź.