



Objaśnienia podatkowe w zakresie cen transferowych z 21 grudnia 2021 r.

Nr 5: Obowiązek sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych dla tzw. pośrednich transakcji rajowych, o którym mowa w art. 11o ust. 1a i 1b ustawy o CIT oraz art. 23za ust. 1a i 1b ustawy o PIT

Spis treści

Użyte skróty.....	3
Wyciąg z objaśnianych przepisów	5
A. Obowiązek dokumentacyjny na podstawie art. 11o ust. 1a ustawy o CIT.....	6
A.1. Przesłanki powstania obowiązku dokumentacyjnego	6
A.1.1 Dokonanie transakcji kontrolowanej lub transakcji innej niż transakcja kontrolowana	6
A.1.2 Wartość progowa	6
A.1.3 Rzeczywisty właściciel w tzw. raju podatkowym	7
B. Relacja pomiędzy ust. 1a oraz ust. 1b w art. 11o ustawy o CIT	8
C. Domniemanie na podstawie art. 11o ust. 1b ustawy o CIT	10
C.1. Istota domniemania	10
C.2. Standard należytej staranności na gruncie art. 11o ust. 1a i 1b ustawy o CIT.....	13
C.2.1. Istota standardu należytej staranności	13
C.2.2. Standard należytej staranności przy identyfikacji rzeczywistego właściciela	13
C.2.3. Standard należytej staranności przy weryfikacji podstawy domniemania	16
C.2.4. Stopniowalność standardu	17
C.2.5. Wyłączenie dla złej wiary	18

Użyte skróty

Ustawa o CIT	Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1800, z późn. zm.)
Ustawa o PIT	Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128, 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 odniesieniu do spółek niebędących osobami prawnymi

Wstęp

Niniejsze objaśnienia odnoszą się do identyfikacji obowiązku dokumentacyjnego dla pośrednich transakcji rajowych, w tym w szczególności dochowania należytej staranności w zakresie weryfikacji rzeczywistego właściciela oraz rozliczeń drugiej strony transakcji z podmiotem rajowym, o których mowa w art. 11o ust. 1a i 1b ustawy o CIT obowiązujących od 1 stycznia 2021 r.

Na potrzeby niniejszych objaśnień, przez pośrednie transakcje rajowe rozumie się transakcje z podmiotami powiązanymi lub podmiotami niepowiązanymi, niemającymi rezydencji podatkowej w tzw. rajy podatkowym, jeżeli rzeczywisty właściciel w rozumieniu art. 4a pkt 29 ustawy o CIT (odpowiednio art. 5a pkt 33d ustawy o PIT) ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w tzw. rajy podatkowym.

Niniejsze objaśnienia nie dotyczą w szczególności interpretacji definicji rzeczywistego właściciela. Ponadto pojęcie należytej staranności, o którym mowa w niniejszych objaśnieniach, nie ma zastosowania do przepisów dotyczących zryczałtowanego podatku dochodowego pobieranego u źródła (dalej jako: „podatek u źródła”). Objasnienia dotyczą weryfikacji przesłanek obowiązku dokumentacyjnego na gruncie art. 11o ust. 1a i 1b ustawy o CIT (odpowiednio PIT), a zakres działań i staranności w nich przedstawiony jest ściśle związany z zakresem obowiązków podatnika na gruncie tego przepisu, tj. w szczególności służy weryfikacji podstaw dla ustalenia, czy podatnik ma obowiązek sporządzenia dokumentacji cen transferowych. Przedstawiony zakres działań i staranności nie powinien być przekładany na grunt innych regulacji podatkowych niż art. 11o ust. 1a i 1b ustawy o CIT, w szczególności na grunt przepisów dotyczących podatku u źródła.

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

Objasniane 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 przewagi konkurencyjnej 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 wykorzystywanie 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>.

Wyciąg z objaśnianych przepisów

Ustawa o CIT

Art. 11o ust. 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.*

Art. 11o ust. 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.*

A. Obowiązek dokumentacyjny na podstawie art. 11o ust. 1a ustawy o CIT

A.1. Przesłanki powstania obowiązku dokumentacyjnego

1. 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 zagraniczny (nierezydent).

2. Podatnik powinien zweryfikować, czy zaszły przesłanki powstania obowiązku sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, tj. czy:

- dokonuje transakcji kontrolowanej lub transakcji innej niż transakcja kontrolowana,
- której wartość za rok podatkowy, a w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi - za rok obrotowy, przekracza 500 000 zł,
- rzeczywistym właścicielem jest podmiot mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

A.1.1 Dokonanie transakcji kontrolowanej lub transakcji innej niż transakcja kontrolowana

3. Transakcje dokonane przez podatnika mają być transakcjami kontrolowanymi albo transakcjami innymi niż kontrolowane. Ujęcie w art. 11o ust. 1a ustawy o CIT transakcji kontrolowanych oraz innych niż kontrolowane oznacza, że weryfikacją objęto wszystkie transakcje realizowane przez podatnika (zbiór kompletny).

4. Transakcję kontrolowaną należy rozumieć zgodnie z definicją zawartą w art. 11a ust. 1 pkt 6 ustawy o CIT. Przez transakcję inną niż transakcja kontrolowana należy rozumieć, odwołując się do pojęcia transakcji kontrolowanej w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 6 ustawy o CIT, identyfikowane na podstawie rzeczywistych zachowań stron działania o charakterze gospodarczym, których warunki *nie* zostały ustalone lub narzucone w wyniku powiązań.

A.1.2 Wartość progowa

5. Dla ustalenia wartości transakcji odpowiednie zastosowanie znajdzie art. 11l ustawy o CIT, do którego odesłanie zawarto w przepisie art. 11o ust. 1a ustawy o CIT. Oznacza to, w szczególności, że dla ustalania wartości zarówno transakcji kontrolowanej, jak i transakcji innej niż kontrolowana, pierwszeństwo przy ustalaniu wartości transakcji należy dać wartościom wynikającym z faktur, a jeżeli faktury nie zostały wystawione – należy ustalić tę wartość na podstawie umów lub innych dokumentów, natomiast gdy obie przesłanki nie są możliwe do zastosowania -na podstawie płatności.

6. Przepis art. 11o ustawy o CIT nie określa, czy istotną dla ustalenia wartości progowej jest kwota netto czy kwota brutto. W tym zakresie należy *per analogiam* do art. 11k ust. 2 ustawy o CIT przyjąć kwotę netto jako wartość progową (w stanie prawnym 2021 r.).

7. Przy ustalaniu jednorodności transakcji na gruncie art. 11o ust. 1a ustawy o CIT należy uwzględnić relacje z jednym kontrahentem („drugą stroną transakcji”). Nie ma znaczenia, czy rzeczywistym właścicielem należności wynikających z transakcji o charakterze jednorodnym jest ten sam podmiot będący rezydentem tego samego raju podatkowego. Należy przy tym brać pod uwagę transakcje zawarte z jednym kontrahentem, które spełniają pozostałe kryteria jednorodności wskazane w art. 11k ust. 4 ustawy o CIT oraz pomocnicze kryteria zawarte w art. 11k ust. 5 ustawy o

CIT, służące do oceny jednorodności transakcji kontrolowanej (szerzej zob. interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 9 grudnia 2021 r. nr DCT2.8203.2.2021 w sprawie pojęcia transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym, Dz. Urz. Min. Fin. z dnia 14 grudnia 2021 r., poz. 10, <https://www.gov.pl/web/finanse/interpretacja-ogolna-nr-dct2820322021-ministra-finansow-z-dnia-9-grudnia-2021-r-w-sprawie-pojecia-transakcji-kontrolowanej-o-charakterze-jednorodnym>, dalej jako: „IO jednorodność transakcji”).

A.1.3 Rzeczywisty właściciel w tzw. rajach podatkowych

8. Pojęcie rzeczywistego właściciela użyte w objaśnianym przepisie należy rozumieć zgodnie z definicją zawartą w art. 4a pkt 29 ustawy o CIT. Rzeczywistym właścicielem jest podmiot spełniający jednocześnie następujące warunki (w stanie prawnym 2021 r.):

- a) otrzymuje należność dla własnej korzyści, w tym decyduje samodzielnie o jej przeznaczeniu i ponosi ryzyko ekonomiczne związane z utratą tej należności lub jej części,
- b) nie jest pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym prawnie lub faktycznie do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi,
- c) prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju siedziby, jeżeli należności uzyskiwane są w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, przy czym przy ocenie, czy podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, przepis art. 24a ust. 18 ustawy o CIT stosuje się odpowiednio.

9. Lista państw lub terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową (dalej jako „raje podatkowe”) 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).

10. Użycie w art. 11o ust. 1a ustawy o CIT zdefiniowanego w ustawie pojęcia rzeczywistego właściciela wpływa na zakres transakcji objętych obowiązkiem dokumentacyjnym. Weryfikacji pod kątem powstania obowiązku z art. 11o ust. 1a ustawy o CIT podlegają transakcje związane z uregulowaniem należności drugiej strony transakcji (zwane dalej: „transakcjami zakupowymi”). Dotyczy to transakcji zakupowych z perspektywy podatnika, czyli takich, w których nabywa on towary lub usługi jako związane z transferem należności do drugiej strony transakcji. Podatnik powinien przeanalizować realizowane transakcje w szczególności pod kątem tego, kto otrzymuje należność dla własnej korzyści i czy nie jest zobowiązany do jej przekazania do innego podmiotu. Oznacza to, że zasadniczo (zob. wyjątek w pkt 11) nie podlegają weryfikacji na gruncie art. 11o ust. 1a ustawy o CIT transakcje, w ramach których to podatnik sprzedaje towar lub świadczy usługę na rzecz drugiej strony transakcji, gdyż są związane z uregulowaniem należności na rzecz podatnika (zob. IO jednorodność transakcji: „(...) dla transakcji, o których mowa w art. 23za ust. 1a ustawy o PIT i art. 11o ust. 1a ustawy o CIT, co do zasady wystąpi jedynie badanie strony kosztowej, gdyż tylko takie transakcje skutkują powstaniem należności, dla której można ustalać rzeczywistego właściciela.”).

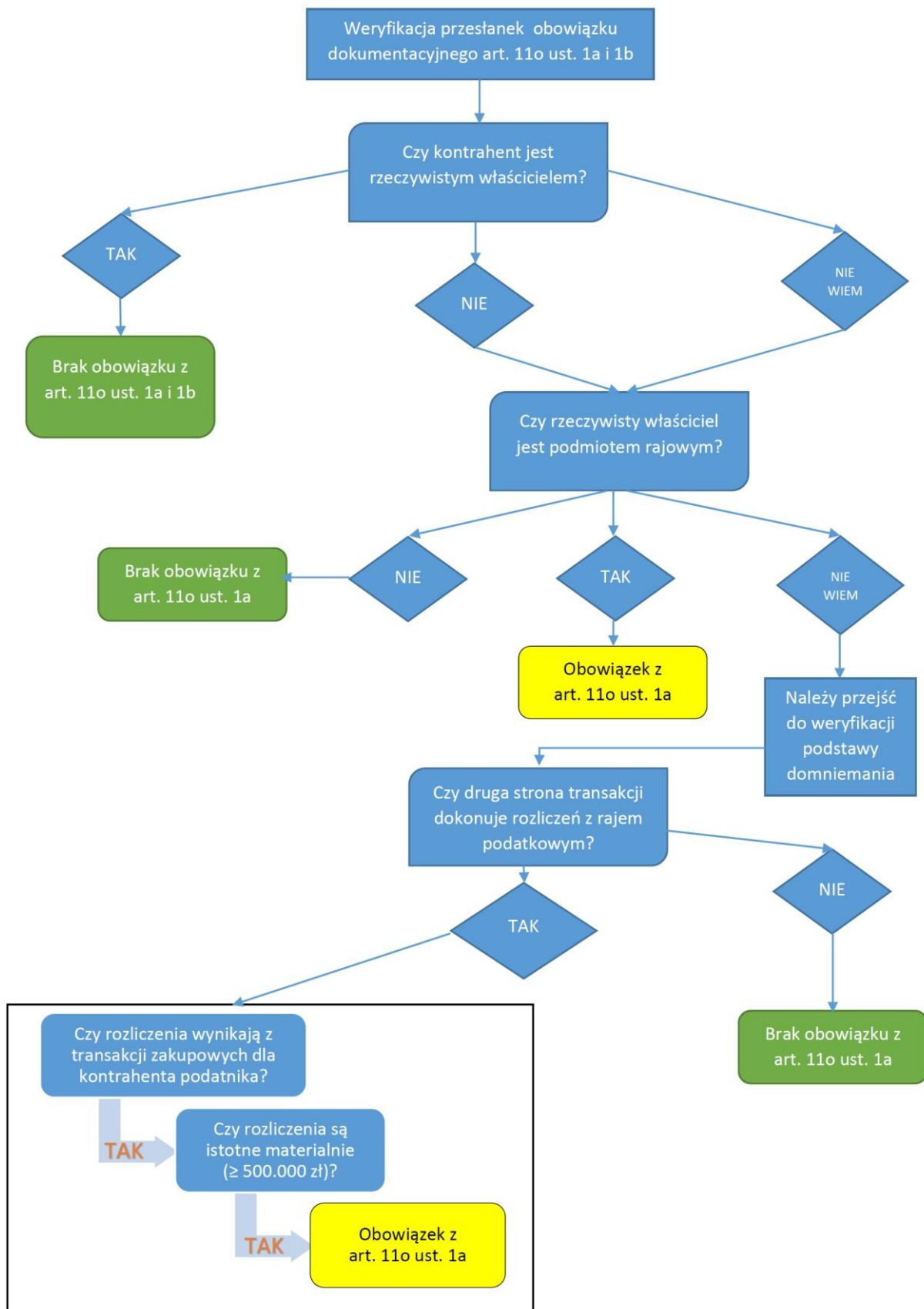
11. Wyjątkowo, zakresem zastosowania przepisu art. 11o ust. 1a ustawy o CIT objęte mogą być również sytuacje, w których odbiorcą należności jest polski rezydent, jeżeli rzeczywisty właściciel jest podmiotem rajowym. Natomiast w przypadku gdy polski rezydent jest jednocześnie rzeczywistym właścicielem, nie powstaje obowiązek dokumentacyjny.

B. Relacja pomiędzy ust. 1a oraz ust. 1b w art. 11o ustawy o CIT

12. Użycie w art. 11o ust. 1b ustawy o CIT wyrażenia „*Na potrzeby ust. 1a*” wskazuje, że ustęp 1b ma charakter pomocniczy (służebny) względem ustępu 1a. Domniemanie oraz dochowanie należytej staranności służą ustaleniu, czy podatnik jest zobowiązany sporządzić lokalną dokumentację cen transferowych, stosownie do art. 11o ust. 1a ustawy o CIT.

13. Przepisy art. 11o ust. 1a i 1b ustawy o CIT nie rozstrzygają kolejności weryfikacji przesłanek powstania obowiązku dokumentacyjnego, dlatego nie istnieje jedna prawidłowa kolejność weryfikacji przesłanek wyrażonych w tych przepisach. Procedura weryfikacji może być realizowana w kolejności przedstawionej na rys. 1.

Rys. 1. Weryfikacja przesłanek obowiązku dokumentacyjnego



14. W pierwszej kolejności podatnik powinien zweryfikować, czy jego kontrahent (druga strona transakcji) jest rzeczywistym właścicielem. W przypadku potwierdzenia tej okoliczności podatnik nie ma obowiązku sporządzania dokumentacji z art. 11o ust. 1a ustawy o CIT.

15. W przypadku gdy podatnik nie uzyska informacji wskazujących na to, że druga strona transakcji jest rzeczywistym właścicielem, czy też uzyska potwierdzenie, że nie jest rzeczywistym właścicielem, powinien następnie poddać weryfikacji, czy rzeczywisty właściciel jest podmiotem rajowym. W sytuacji gdy podatnik ustali rezydencję rzeczywistego właściciela, w zależności od tego, czy jest to rezydencja rajowa, na podatniku odpowiednio będzie albo nie będzie ciążył obowiązek wynikający z art. 11o ust. 1a ustawy o CIT.

16. W sytuacji gdy podatnik nie zgromadzi informacji wystarczających do poczynienia powyższych ustaleń, powinien przejść do weryfikacji podstawy domniemania, tj. posiadania przez drugą stronę transakcji rozliczeń z podmiotem rajowym (zob. niżej pkt C.1.). Przy tym rozliczenia powinny wynikać z transakcji zakupowych z perspektywy kontrahenta podatnika, tj. powinny być związane z zapłatą, którą otrzymuje podmiot rajowy (lub podmioty rajowe). Łączna kwota uregulowanych należności podmiotów rajowych powinna być materialnie istotna, tj. wynosić co najmniej 500.000 zł.

C. Domniemanie na podstawie art. 11o ust. 1b ustawy o CIT

C.1. Istota domniemania

17. Przepis art. 11o ust. 1b ustawy o CIT zawiera domniemanie nakazujące przyjęcie, że rzeczywisty właściciel jest podmiotem rajowym, jeżeli druga strona transakcji realizowanej z podatnikiem dokonuje rozliczeń z podmiotem rajowym.

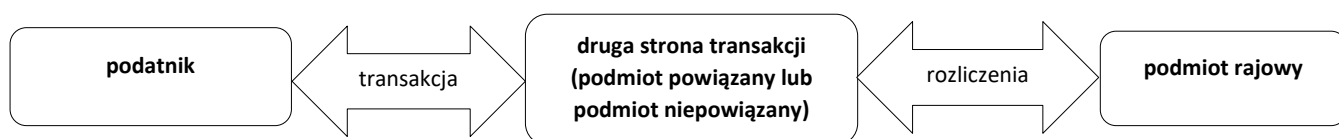
18. Co do zasady, domniemanie nie zachodzi, gdy druga strona transakcji realizuje z podmiotem rajowym jedynie transakcje związane z zapłatą należności na jej rzecz (zwane dalej: „transakcjami sprzedażowymi”). Oznacza to, że podstawą domniemania objęte jest „otrzymanie należności” przez podmiot rajowy, czyli druga strona transakcji realizuje z podmiotem rajowym transakcje, z jej perspektywy, zakupowe. Natomiast transakcje sprzedażowe nie wiążą się z transferem należności do podmiotu rajowego, dlatego zasadniczo nie mogą prowadzić do uznania, że podmiot rajowy jest rzeczywistym właścicielem.

19. Domniemanie zachodzi, jeżeli druga strona transakcji dokonuje z podmiotem (lub podmiotami) rajowym rozliczeń o łącznej wartości co najmniej 500.000 zł, zasadniczo związanych z transakcjami zakupowymi z perspektywy tej drugiej strony transakcji (kontrahenta podatnika). Przepis art. 11o ust. 1a ustawy o CIT wyznacza próg transakcji istotnych dla powstania obowiązku dokumentacyjnego (500.000 zł). Użycie w przepisie art. 11o ust. 1b ustawy o CIT frazy „Na potrzeby ust. 1a” wskazuje na charakter pomocniczy ust. 1b względem ust. 1a tego artykułu. Domniemanie oraz dochowanie należytej staranności służą ustaleniu, czy podatnik jest obowiązany sporządzić lokalną dokumentację cen transferowych, stosownie do art. 11o ust. 1a ustawy o CIT. Przyjmowanie rozliczeń (zob. pkt 21) drugiej strony transakcji o wartości niższej niż 500.000 zł jako skutkujących powstaniem obowiązku – byłoby domniemywaniem obowiązku tam, gdzie przy pełnym ustaleniu stanu faktycznego – obowiązek nie wystąpiłby z uwagi na próg istotności (500.000 zł) wyznaczony w art. 11o ust. 1a ustawy o CIT.

20. Domniemanie znajduje zastosowanie w sytuacji, gdy zostanie ustalone, że druga strona transakcji przekraczającej próg istotności dokonuje w roku podatkowym bezpośrednio rozliczeń z podmiotem rajowym (zob. rys. 2). Chodzi o rozliczenia dokonywane w okresie pokrywającym się z

rokiem podatkowym podatnika. 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. 2. Domniemanie z art. 11o ust. 1b ustawy o CIT



21. 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.

22. Należy zastrzec, jak wskazano powyżej w pkt 18 i 19:

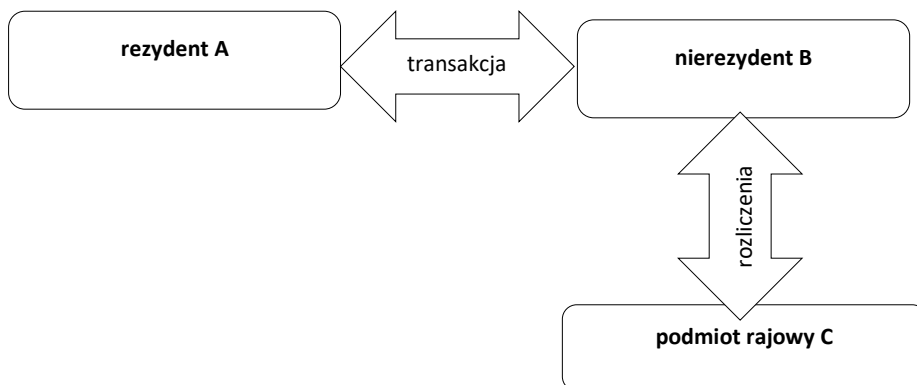
- 1) zakres transakcji kontrahenta podatnika, istotnych pod kątem weryfikacji podstawy domniemania (dokonywania rozliczeń z podmiotem rajowym) – to transakcje zasadniczo związane z rozliczeniami mogącymi służyć do dalszego transferu do raju podatkowego, a więc transakcje zakupowe po stronie kontrahenta podatnika realizowane przez ten podmiot z podmiotem rajowym (lub podmiotami rajowymi);
- 2) próg rozliczeń istotnych dla weryfikacji podstawy domniemania – to rozliczenia o łącznej wysokości co najmniej 500 000 zł.

23. W wyniku ustalenia okoliczności, że druga strona transakcji dokonuje rozliczeń z podmiotem rajowym (przy uwzględnieniu wskazanych w pkt 18 i 19 okoliczności dotyczących rodzaju rozliczeń oraz poziomu ich istotności), 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. Jeżeli domniemanie nie zostało podważone przez podatnika, to na podatniku spoczywa obowiązek sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych.

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>).

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, przy czym wartość dokonywanych rozliczeń przekracza 500.000 zł.



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 przeciwnie (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.

C.2. Standard należytej staranności na gruncie art. 11o ust. 1a i 1b ustawy o CIT

C.2.1. Istota standardu należytej staranności

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

25. Przepisy art. 11o ust. 1a i 1b ustawy o CIT nie przewidują konieczności sformalizowanej procedury weryfikacyjnej na potrzeby weryfikacji przesłanek powstania obowiązku wyrażonych w tych przepisach.

26. Mając na uwadze prawne i faktyczne uwarunkowania, podatnik ma ograniczone możliwości weryfikacji podmiotu będącego rzeczywistym właścicielem dla realizowanej przez niego transakcji oraz podstawy domniemania. Ogólne określenie zakresu obowiązków podatnika co do weryfikacji przesłanek powstania obowiązku dokumentacyjnego na gruncie art. 11o ust. 1a i 1b ustawy o CIT musi uwzględniać istniejące uwarunkowania prawne i faktyczne oraz obiektywne trudności wynikające z nietransparentnego funkcjonowania rajów podatkowych.

27. Podatnik, weryfikując transakcję pod kątem obowiązku wyrażonego w art. 11o ust. 1a ustawy o CIT, może oprzeć się na wszystkim, co może przyczynić się do ustalenia istotnych okoliczności (w tym zakresie nie ma zamkniętego katalogu środków dowodowych). Nie oznacza to, aby podatnik miał podejmować działania nadmiarowe, w celu ustalenia okoliczności istotnych dla weryfikacji obowiązku z art. 11o ust. 1a ustawy o CIT. Wymóg weryfikacji istotnych dla objaśnianego przepisu okoliczności oznacza obowiązek przedsięwzięcia przez podatnika czynności/ środków, których można od niego rozsądnie wymagać, biorąc pod uwagę okoliczności transakcji, których weryfikacja ma dotyczyć.

28. W praktyce funkcjonowania podmiotów gospodarczych istnieje szereg procedur, o różnym charakterze, nakierowanych na pozyskiwanie wiedzy o kontrahencie i okolicznościach transakcji. Tego rodzaju procedury mają zapewniać zgodność z przepisami prawa, jak również ochronę reputacji, aspekty społeczne, etyczne bądź kulturowe. Są to działania mające zapewnić w świetle prawa określone skutki (np. możliwość skorzystania z uprawnień przewidzianych przepisami prawa) czy też zwyczajowo przyjęte w biznesie, składające się na pewien przyjęty poziom rzetelności kupieckiej, ukształtowany i funkcjonujący w praktyce rynkowej.

29. Określenie działań, jakich podjęcia w konkretnym przypadku można w sposób racjonalny i uzasadniony oczekiwać od podatnika, zależy przede wszystkim od okoliczności danego przypadku, dlatego nie można w tym zakresie określić katalogu zamkniętego. Mając jednak na uwadze uwarunkowania wskazane powyżej w pkt 26, podatnik w ramach weryfikacji powinien bazować na danych mu dostępnych, w tym na informacjach zgromadzonych w ramach procedur już realizowanych u podatnika.

C.2.2. Standard należytej staranności przy identyfikacji rzeczywistego właściciela

30. Standard należytej staranności należy odnieść do weryfikacji podstawy domniemania (dokonywanie rozliczeń z podmiotem rajowym), jak również do okoliczności wskazujących, kto jest rzeczywistym właścicielem i gdzie ma rezydencję dla celów podatkowych. Na gruncie art. 11o ust. 1a ustawy o CIT standard należytej staranności należy odnieść w szczególności do działań związanych z weryfikacją (ustaleniem) rzeczywistego właściciela.

31. Dla dochowania należytej staranności przy ustalaniu przesłanek powstania obowiązku wystarczające jest pozyskanie przez podatnika oświadczenia od drugiej strony transakcji, z którego

wynika, że jest on rzeczywistym właścicielem w ramach realizowanej transakcji (z zastrzeżeniem pkt 32 i 33). Uzyskanie takiego oświadczenia zasadniczo kończy proces weryfikacji, z zastrzeżeniem pkt 32 i 33.

32. 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.

33. Określenie racjonalnych i uzasadnionych działań / środków, jakich podjęcia w konkretnym przypadku można od podatnika oczekiwać, zależy przede wszystkim od okoliczności danego przypadku. Podatnik nie ma obowiązku podejmowania działań / środków nadmiarowych, w szczególności może to oznaczać, że podatnik nie jest zobowiązany do zbadania niedostępnych dla niego stosunków umownych pomiędzy drugą stroną transakcji i jego kontrahentami³.

Przykład 2

Za informacje dostępne dla podatnika można przyjąć informacje wynikające z (katalog niewyczerpujący):

- 1) weryfikacji kontrahenta w powszechnie dostępnych rejestrach, takich jak:*
 - Centralny Rejestr Beneficjentów Rzeczywistych w przypadku identyfikacji rzeczywistego właściciela polskiego podmiotu lub – stanowiące jego odpowiedniki – publicznie otwarte rejestry innych krajów;*
 - rejestry handlowe zawierające m.in. informacje o wspólnikach spółek handlowych, adresie rejestrowym, siedzibie podmiotu oraz miejscu prowadzenia działalności, powiązaniach osobowych i finansowych;*
- 2) realizacji procedur, które mogą służyć do ustalenia zwiększonego ryzyka wystąpienia transferu należności do podmiotu rajowego (o ile są realizowane u podatnika), wśród których można wymienić:*
 - wewnętrzne procedury nakierowane na weryfikację kontrahentów przed nawiązaniem relacji handlowych, m.in. których celem jest wykrywanie: oszustw/ nadużyć/ korupcji, możliwości wykonania świadczenia przez drugą stronę, wywiązania się drugiej strony ze zobowiązania, wyegzekwowania ewentualnych kar umownych, odszkodowań, określenie innych ryzyk wynikających ze współpracy z podmiotem;*
 - procedura służąca rozliczeniu podatku u źródła;*
 - procedury KYC („poznaj swojego klienta”);*

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 opinię Rzecznik Generalnej z dnia 14 listopada 2019 r., *Dong Yang* (C-547/18).

- procedury AML stosowane na podstawie przepisów ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz. U. z 2021 r. poz. 1132, z późn. zm.)
- procedury stosowane dla potrzeb MDR na podstawie przepisów Rozdziału 11a Działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, z późn. zm.).

Przykład 3

Podatnik A dokonuje rozliczeń (reguluje należność) z tytułu odsetek do podmiotu B, który jest przedsiębiorstwem niefinansowym.

Podmiot B przedkłada wypis z rejestru handlowego, aktualny certyfikat rezydencji oraz aktualne sprawozdanie finansowe. Ponadto podmiot A dokonuje weryfikacji podmiotu B (rezydent innej jurysdykcji nierajowej) przy pomocy wystandaryzowanego kwestionariusza wykorzystywanego na potrzeby rozliczania podatku u źródła, zawierającego pytania nakierowane na ustalenie, kto jest rzeczywistym właścicielem. Pytania zawarte w kwestionariuszu obejmują w szczególności:

- określenie rodzaju i zakresu prowadzonej działalności gospodarczej przez podmiot B,
- określenie, czy podmiot otrzymuje płatności na swoją rzecz i decyduje o ich wykorzystaniu, a jeśli nie – z czego wynika obowiązek przekazania płatności (umowa czy uwarunkowania pozaumowne, faktyczne); kto docelowo otrzymuje płatności i decyduje o ich wykorzystaniu;
- określenie, gdzie odbywają się posiedzenia zarządu (organu decyzyjnego), czy w miejscu siedziby;
- określenie, czy adres siedziby podmiotu jest wykorzystywany równoległe przez wiele podmiotów;
- określenie zasobów osobowych (np. liczby osób zatrudnionych), zasobów rzeczowych (np. powierzchni biurowej wykorzystywanej do prowadzenia działalności gospodarczej, struktury majątku) i źródeł finansowania majątku.

Jeżeli weryfikacja tych okoliczności potwierdziła, że druga strona transakcji jest rzeczywistym właścicielem, to w takim przypadku nie ma konieczności podejmowania dalszych działań weryfikacyjnych. Po ustaleniu, że podmiot B nie jest rezydentem raju podatkowego, brak jest obowiązku sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych.

34. Oświadczenie „drugiej strony transakcji” dotyczące transakcji realizowanych w danym roku podatkowym powinno zostać złożone z zapewnieniem, że składający niezwłocznie poinformuje o zmianie okoliczności w zakresie objętym oświadczeniem. Zapewnienie takie nie uzasadnia jednak bierności podatnika, w sytuacji w której posiada on informacje powodujące wątpliwości co do aktualności oświadczenia albo wskazujące na konieczność jego aktualizacji.

35. Treść oświadczenia może obejmować całość relacji transakcyjnych z danym kontrahentem, nie ma wymogu pozyskiwania oświadczenia do każdej transakcji lub płatności odrębnie. Oświadczenie powinno określać zakres przedmiotowy i czasowy, do którego się odnosi.

36. Oświadczenie wiedzy pochodzące od kontrahenta, dotyczące wskazania rzeczywistego właściciela, powinno być dokumentem podpisanym przez prawidłowo umocowanych przedstawicieli tego podmiotu („drugiej strony transakcji”).

37. Oświadczenie wiedzy nie musi również wypełniać szczególnej formy, może to być oświadczenie złożone w dowolnej formie (papierowej/ elektronicznej), np. wiadomość e-mail, przy czym powinno umożliwiać w sposób niebudzący wątpliwości identyfikację osoby, od której to oświadczenie pochodzi, oraz identyfikację kontrahenta, którego dotyczy.

38. Oświadczenie można uzyskać lub potwierdzić *ex post*, tj. po zakończeniu roku podatkowego podatnika. Informacje mogą być zbierane również w trakcie roku podatkowego, jednak musi wówczas zostać zapewniony mechanizm ich aktualizacji przy zmianie okoliczności, (np. obowiązek powiadomienia przez kontrahenta, w przypadku zmiany rzeczywistego właściciela albo o dokonywanych rozliczeniach z podmiotem rajowym). Samo zobowiązanie do złożenia oświadczenia można ująć w umowie zawartej pomiędzy stronami w trakcie roku podatkowego.

39. Podatnik ma obowiązek sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych na podstawie art. 110 ust. 1a ustawy o CIT, w sytuacji gdy wie lub przy zachowaniu należytej staranności mógł i powinien wiedzieć, że dla realizowanych przez niego transakcji rzeczywistym właścicielem jest podmiot rajowy.

C.2.3. Standard należytej staranności przy weryfikacji podstawy domniemania

40. Na gruncie art. 110 ust. 1b ustawy o CIT standard należytej staranności odnosi się do ustalenia podstawy domniemania, tj. ustalenia, czy druga strona transakcji, o których mowa w ust. 1a, dokonuje w roku podatkowym rozliczeń z podmiotem mającym siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

41. Dla dochowania należytej staranności przy ustalaniu przesłanek powstania obowiązku w oparciu o domniemanie wyrażone w art. 110 ust. 1b ustawy o CIT wystarczające jest pozyskanie przez podatnika oświadczenia wiedzy od drugiej strony transakcji, z którego wynika:

- czy dokonuje rozliczeń z podmiotem (lub podmiotami) rajowym, związanych z transakcjami zakupowymi (z jej perspektywy),

a jeżeli tak,

- czy dokonywane rozliczenia są istotne materialnie – tj. czy rozliczenia wynikające z transakcji zakupowych z perspektywy drugiej strony transakcji do podmiotów rajowych wynoszą łącznie co najmniej 500.000 zł.

42. Do oświadczenia, o którym mowa w pkt 41, zastosowanie znajdują pkt 32 i 33.

Przykład 4

Podmiot A (polski rezydent podatkowy) dokonuje zakupu materiałów do produkcji od niepowiązanego podmiotu B (nierezydent) na kwotę przekraczającą 500.000 zł w roku podatkowym.

Podmiot A zwrócił się do podmiotu B o złożenie oświadczenia, kto jest rzeczywistym właścicielem należności otrzymywanej w ramach tej transakcji od podmiotu A. Jednocześnie podmiot A zwrócił się o złożenie oświadczenia wskazującego, czy podmiot B posiada rozliczenia z podmiotem rajowym (wskazując jednocześnie listę rajów podatkowych), które dotyczą przekazywania należności do podmiotu rajowego, w wysokości istotnej materialnie – tj. przekraczającej 500.000 zł.

Podmiot B, pomimo ponowienia prośby przez podmiot A – nie przekazał oświadczenia dotyczącego rzeczywistego właściciela należności, jak również nie przekazał oświadczenia dotyczącego rozliczeń.

Podmiot A przeprowadził weryfikację, wykorzystując w tym celu wszystkie posiadane dane w prowadzonych u niego procedurach AML, KYC, procedurach nakierowanych na weryfikację kontrahenta pod kątem właściwej realizacji zobowiązania, zweryfikował rejestry beneficjentów rzeczywistych, dokonał weryfikacji ogólnodostępnego wpisu do rejestru handlowego podmiotu B, a także weryfikacji jego udziałowców pochodzących z krajów UE (https://e-justice.europa.eu/489/PL/business_registers_search_for_a_company_in_the_eu), dokonał przeglądu strony internetowej kontrahenta.

Weryfikacja powyższych źródeł przeprowadzona przez podmiot A nie wykazała elementów mogących wskazywać na to, że rzeczywistym właścicielem należności może być podmiot rajowy.

Podmiot A nie ma innych racjonalnych i nienadmiarowych możliwości weryfikacji rzeczywistego właściciela lub uprawdopodobnienia, że rzeczywistym właścicielem jest podmiot rajowy.

Mając na uwadze, że podmiot A zweryfikował dane mu dostępne, a nadto nie można od niego racjonalnie wymagać dalszych działań (przy uwzględnieniu skali działalności i wartości transakcji) w granicach należytej staranności, należy przyjąć, że proces weryfikacji kończy się, a podmiot A nie ma obowiązku sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych.

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

C.2.4. Stopniowalność standardu

44. Działania weryfikacyjne, które podatnik powinien podjąć względem danej transakcji, są zależne od okoliczności konkretnego przypadku. Należy uwzględnić w szczególności następujące cechy transakcji:

- podmiotowe (dotyczące osoby kontrahenta, tj. w szczególności, czy jest to podmiot powiązany, czy podmiot niepowiązany);
- przedmiotowe (dotyczące specyfiki transakcji).

45. W relacjach z podmiotami powiązanymi dochowanie standardu należytej staranności wymaga, poza uzyskaniem oświadczenia, weryfikacji informacji otrzymanych od podmiotu powiązanego, przykładowo takich jak wskazano w przykładzie nr 5. W przypadku podmiotów powiązanych zakres

weryfikacji powinien być szerszy, gdyż podatnik posiada większe możliwości współdziałania w ramach grupy.

Przykład 5

Dodatkowymi źródłami informacji uzyskanymi w celu weryfikacji 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).*

Przykład 6

Szerzej zakrojonych starań podatnik powinien dołożyć w zakresie transakcji wrażliwych, tj. takich które mogą służyć do przerzucania zysków, np. dotyczących transakcji finansowych bądź dóbr niematerialnych. W aktualnych realiach gospodarczych (globalizacja, cyfryzacja, nowe technologie), aktywa finansowe lub dobra niematerialne mogą stanowić przedmiot transakcji między podmiotami praktycznie bez barier geograficznych (charakterystycznych np. dla obrotu towarowego). Nieprawidłowa alokacja zysków generowanych przez aktywa finansowe lub dobra niematerialne w znacznym stopniu przyczynia się do zjawiska erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysków⁴.

C.2.5. Wyłączenie dla złej wiary

46. Podatnik powinien sporządzić lokalną dokumentację cen transferowych, w sytuacji gdy wie lub przy zachowaniu należytej staranności mógł i powinien wiedzieć (na podstawie danych mu dostępnych), że dla dokonywanych przez niego transakcji, rzeczywistym właścicielem jest podmiot rajowy lub gdy druga strona transakcji dokonuje istotnych wartościowo rozliczeń z podmiotem rajowym. Jeżeli z racjonalnie dostępnych podatnikowi informacji wynika, że rzeczywistym właścicielem może nie być druga strona transakcji, podatnik powinien poddać dalszej weryfikacji wszelkie istotne okoliczności transakcyjne i pozatransakcyjne. W szczególności nie jest uzasadniona bierność podatnika, w sytuacji w której posiada on informacje powodujące wątpliwości co do otrzymanych oświadczeń lub innych dowodów na których się oparł, a dalsze środki weryfikacji są racjonalnie dostępne.

⁴ Por. OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241244-en>.