

Warszawa, 30.08.2021 r.

Sz. P. Marcin Jamroży
Dyrektor Departamentu Cen
Transferowych i Wycen
Ministerstwo Finansów

Znak: DD3.8200.2.2020

ZGŁOSZENIE

uwag i opinii do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (projekt z dnia 26 lipca 2021 figurujący w wykazie prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów pod nr. UD260)



W nawiązaniu do opublikowanej w dniu 26 lipca 2021 r. informacji o rozpoczęciu konsultacji publicznych w przedmiocie projektu ustawy figurującego w wykazie prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów pod nr. UD260 (dalej: **Projekt Ustawy**), którego materia obejmuje między innymi proponowane uproszczenia w zakresie cen transferowych w ramach tzw. „Polskiego Ładu”, Międzynarodowa Grupa Izb Handlowych - International Group of Chambers of Commerce - GCC) (dalej: **IGCC, Podmiot Zainteresowany, Zgłaszający**), przedstawia poniżej swoje opinie i uwagi.

W pierwszej kolejności IGCC wyraża aprobatę, iż w tak ważnym dla wielu przedsiębiorców temacie zmian przepisów, jakim są uproszczenia w zakresie cen transferowych, postanowiono przeprowadzić niniejsze konsultacje, wyznaczając równocześnie termin na zgłoszenie ewentualnych uwag do dnia 30 sierpnia 2021¹.

Niezależnie jednak od głównego przedmiotu konsultacji, do których Podmiot zainteresowany odnosi się w dalszej części dokumentu, IGCC chce także zwrócić uwagę na problematykę przepisów dotyczących transakcji z podmiotem znajdującym się w kraju lub na terytorium stosującym szkodliwą konkurencję podatkową (dalej: **Podmiot Rajowy**) oraz konsultowanych w odrębnym trybie Objaśnień podatkowych w zakresie cen transferowych nr 4 - domniemanie oraz należyta staranność, o których mowa w art. 11o ust. 1b ustawy o CIT oraz art. 23za ust. 1b ustawy o PIT (dalej: **Projekt Objaśnień**).

¹ Pismo z dnia 29 lipca 2021 r. (DD.3.8200.2.2020)



POSTULATY ODNOŚNIE DO PRZEPISÓW DOTYCZĄCYCH TRANSAKCJI Z PODMIOTEM RAJOWYM

Zdaniem Podmiotu zainteresowanego wprowadzone Ustawą z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z . 2020 poz. 2123) (dalej: **Nowelizacja CIT**) przepisy dotyczące szeroko rozumianych relacji z Podmiotem Rajowym (art. 11o ust. 1a i ust. 1b Ustawy o CIT) powinny zostać uchylone. W świetle wprowadzania szerokich uproszczeń w zakresie cen transferowych, nowe przepisy dotyczące Podmiotów Rajowych, wpływające na istotne poszerzenie obowiązków o charakterze formalno-prawnym, pozostają niejako w sprzeczności z głównym założeniem projektodawcy prezentowanym jeszcze na etapie przeprowadzania prekonsultacji podatkowych², jakim jest „uproszczenie i odbiurokratyzowanie szeregu regulacji lub procedur”. Uchylenie przedmiotowych przepisów jest, zdaniem Zgłaszającego, najlepszym rozwiązaniem, mając na uwadze w szczególności ich niejasność, czasochłonność realizacji wprowadzanych nimi obowiązków oraz fakt, iż w praktyce potwierdzanie przez kontrahentów statusu beneficial owner jest bardzo trudne do wyegzekwowania bądź niemożliwe po stronie zobowiązanych podatników. Zdaniem IGCC przepisy Nowelizacji CIT na tak dużym poziomie ingerencji w działalność gospodarczą nie przyniosą również organom podatkowym adekwatnych korzyści. Tym samym, w ocenie Podmiotu zainteresowanego należy uchylić art. 11o ust. 1a i ust. 1b Ustawy o CIT.

W przypadku nieuwzględnienia postulatu o uchyleniu przepisów art. 11o ust. 1a i 1b Ustawy o CIT, w opinii Podmiotu Zainteresowanego, ich obowiązywanie powinno zostać czasowo zawieszono do momentu wypracowania bardziej adekwatnych rozwiązań lub opublikowania finalnej wersji Projektu Objaśnień, w ramach których rozstrzygnięte zostaną wszystkie budzące wątpliwości kwestie (w tym m in. pojęcie rzeczywistego właściciela w transakcjach przychodowych).

UWAGI W PRZEDMIOCIE SKIEROWANEGO DO KONSULTACJI PUBLICZNYCH PROJEKTU USTAWY

Zmiany w zakresie definicji podmiotów powiązanych

Uszczegółowienie przepisów dotyczących umowy spółki osobowej

Zaproponowane zmiany tylko częściowo eliminują wątpliwości interpretacyjne podatników co do właściwego udokumentowania zawarcia umowy spółki niebędącej osobą prawną. W szczególności konieczne jest jednoznaczne wskazanie, że podatnik jest zobowiązany opracować dokumentację tylko za rok zawiązania spółki niebędącej osobą prawną lub za lata, w których następują zmiany w umowy spółki. Taki wniosek nasuwa się w związku z projektem interpretacji ogólnej dotyczącej pojęcia transakcji kontrolowanej, w której wskazano, że wypłaty zysku przez spółkę niebędącą osobą prawną

² Komunikat opublikowany na witrynie Ministerstwa Finansów w dniu 28 czerwca 2021 r.



na rzecz jej wspólników (oraz otrzymania przez wspólnika spółki niebędącej osobą prawną odpowiedniej części zysku tej spółki) nie stanowi transakcji kontrolowanej w rozumieniu przepisów o cenach transferowych. Ustawodawca wskazał w projekcie interpretacji, że wykonywanie umowy spółki w poszczególnych latach podatkowych tj. podział zysku lub straty pomiędzy wspólnikami będący konsekwencją umowy spółki, nie wymaga dokumentowania.

Ponadto, konieczne jest jednoznaczne wskazanie, jaki próg dokumentacyjny ma zastosowanie w omawianym przypadku tzn. czy jest to 10 000 000 zł (transakcja finansowa wiążąca się z inwestycją w działalność gospodarczą) czy jest to inna transakcja (art. 11k. ust. 2 pkt 4 ustawy o CIT).

Uszczegółowienie przepisów w odniesieniu do spółek cywilnych

W opinii Zgłaszającego propozycja zmian mających na celu uporządkowanie kwestii powiązań w odniesieniu do spółek niemających osobowości prawnej powinna również rozstrzygnąć dylematy interpretacyjne towarzyszące ustalaniu obowiązków z zakresu cen transferowych w stosunku do spółek cywilnych. W opinii Zgłaszającego konstrukcja aktualnie obowiązujących w tym zakresie przepisów budzi wątpliwości, czy zawarcie umowy spółki cywilnej konstytuuje podmiot w rozumieniu przepisów art. 11a ust. 1 pkt 2 Ustawy o CIT, czy też czynność zawarcia umowy spółki cywilnej stanowi per se transakcję, która przy spełnieniu odpowiednich przesłanek stanowi transakcję kontrolowaną pomiędzy jej wspólnikami, wymagającą sporządzenia dokumentacji cen transferowych. W ocenie Zgłaszającego należałoby w tym zakresie doprecyzować w Ustawie o CIT, czy poprzez „spółkę niebędącą osobą prawną” należy uznawać także spółkę cywilną, która w świetle Kodeksu cywilnego stanowi de facto jedynie umowę pomiędzy wspólnikami. W tym konkretnym przypadku odwołanie do definicji spółki zawartej w słowniczku pojęć (art. 4a pkt 14 Ustawy o CIT) nie jest, zdaniem Zgłaszającego, wystarczające dla usunięcia wątpliwości. Mając na uwadze prawdopodobną, wzmożoną aktywność inwestycyjną na skutek nowych rozwiązań mających pobudzić gospodarkę krajową po kryzysie związanym z COVID oraz częste wykorzystywanie struktury spółek cywilnych w realizacji przedsięwzięć inwestycyjnych, problem może stać się bardziej powszechny i wymaga uwagi projektodawcy.

W ślad za wątpliwościami dotyczącymi podmiotowości spółki cywilnej na gruncie Ustawy o CIT, należałoby rozstrzygnąć także czy spółka cywilna powinna być traktowana jako podmiot i strona transakcji, w tym transakcji (rozliczeń) ze wspólnikami, oraz które z tych transakcji (rozliczeń) mogą, po spełnieniu odpowiednich przesłanek, podlegać obowiązkowi dokumentacyjnemu. Ponadto, Zgłaszający postuluje doprecyzowanie jaki podmiot i w jakim zakresie powinien złożyć informację o cenach transferowych w przypadku spółki cywilnej w przypadku, gdyby spółka cywilna uznana została za podmiot realizujący transakcje na gruncie Ustawy o CIT.

Końcowo, IGCC postuluje za doprecyzowaniem, chociażby poprzez treść uzasadnienia do Projektu Ustawy, że samo zawarcie umowy spółki cywilnej przez podmioty niepowiązane w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 3 Ustawy o CIT nie stanowi transakcji kontrolowanej.



Korekty cen transferowych

Doprecyzowanie okresu ujęcia korekty

W opinii Podmiotu zainteresowanego, należy rozważyć rozstrzygnięcie ewentualnych dylematów interpretacyjnych, związanych z uchyleniem obowiązującego przepisu art. 11e pkt. 5 Ustawy CIT, w związku z dotychczasową powinnością jednoznacznego wskazywania, którego roku korekta dotyczy. Ewentualną wątpliwość może budzić, czy uchylenie przedmiotowej jednostki redakcyjnej wprowadza dowolność odnośnie do roku rozpoznania korekty.

W celu uniknięcia wątpliwości interpretacyjnych po uchyleniu pkt 5) rekomendujemy następujące doprecyzowanie przepisu:

„Podatnik może dokonać korekty cen transferowych poprzez zmianę wysokości uzyskanych przychodów lub poniesionych kosztów uzyskania przychodów w roku podatkowym, którego dotyczy korekta [...]”

Mechanizm safe harbour finansowy

Rodzaj oprocentowania

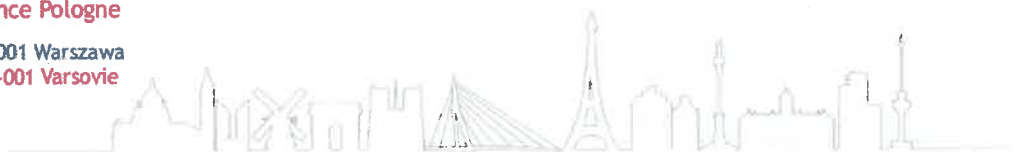
IGCC postuluje, aby w celu uczynienia instytucji safe harbour, regulowanej przepisami art. 11g Ustawy CIT bardziej przystępną i adekwatną do powszechnie panującej praktyki rynkowej, wprowadzane za pośrednictwem Projektu Ustawy uproszczenia w zakresie cen transferowych objęty również wprowadzenie możliwości wariantowego zastosowania oprocentowania zmiennego lub stałego w ramach skorzystania z safe harbour. W uzupełnieniu ww. postulatu Podmiot zainteresowany wskazuje, że poziom oprocentowania stałego może być wyznaczony w oparciu o ustaloną stopę bazową określoną na moment zawarcia umowy pożyczki.

Zmiany w zakresie limitu

Podmiot zainteresowany wskazuje ponadto, że przewidziany art. 11g ust. 1 pkt 4 Ustawy CIT limit ustalony na poziomie 20.000.000 zł w praktyce w sposób istotny ogranicza możliwość skorzystania z instrumentu safe harbour. Postuluje się za podwyższeniem limitu, a dodatkowo za zastąpieniem proponowanego sformułowania w projektowanym art. 11g ust. 1 pkt 4 Ustawy CIT „w trakcie roku podatkowego” sformułowaniem „w momencie zawierania umowy”.

Rozgraniczenie instytucji safe harbour a zagadnienie rynkowego charakteru transakcji

Podmiot zainteresowany zwraca ponadto uwagę na negatywne zjawisko utożsamiania przestanków pozytywnych skorzystania z instytucji safe harbour z warunkami rynkowymi transakcji kontrolowanej. W opinii IGCC brak możliwości bezwzględnego przyjęcia parametrów transakcji określonych w analizowanych przepisach jako rynkowe (ze względu chociażby na powinność rozpatrzenia czynników porównywalności) mógłby zostać zaadresowany przez projektodawcę poprzez treść uzasadnienia do Projektu Ustawy lub poprzez wskazanie wprost w przepisach, iż warunki safe harbour



mają zastosowanie wyłącznie do transakcji, dla których podatnik wybrał opcję zastosowania tego uproszczenia.

Zmiany w zakresie dokumentacji cen transferowych

Podmioty zobowiązane do sporządzenia dokumentacji grupowej

Za pośrednictwem przepisu art. 2 pkt 21 Projektu Ustawy nadaje się nowe brzmienie art. 11p ust. 1 Ustawy CIT. W świetle projektowanych zmian, do sporządzenia dokumentacji grupowej będą obowiązane podmioty sporządzające dokumentację lokalną, których sprawozdania finansowe są konsolidowane metodą pełną lub proporcjonalną. Tym samym projektodawca, wprowadzając nowe brzmienie art. 11q ust. 1 Ustawy CIT, znosi obowiązujący dotychczas próg materialny, obligujący do dołączenia do lokalnej dokumentacji cen transferowych dokumentację grupową (master file).

Podmiot zainteresowany w pierwszej kolejności wskazuje, że inicjatywa ustawodawcza w postaci zniesienia progu materialnego dla dokumentacji grupowej nie stanowiła dotychczas przedmiotu analiz w ramach prowadzonych prekonsultacji, a intencje projektodawcy w tym zakresie nie są jasne i czytelne, biorąc pod uwagę treść uzasadnienia do Projektu Ustawy. Co więcej, IGCC identyfikuje pewną niekonsekwencję. W praktyce bowiem dla szeregu mikro i małych przedsiębiorców, których sprawozdania finansowe podlegają konsolidacji i zwalnianych przepisami art. 2 pkt 22 lit b Projektu Ustawy z obowiązku sporządzenia analizy porównawczej lub analizy zgodności, nowe brzmienie art. 11p ust. 1 Ustawy CIT wprowadza „w zastępstwie” obowiązek przygotowania dokumentacji grupowej.

Przede wszystkim jednak Podmiot zainteresowany wskazuje, że projektowana zmiana spowoduje istotny wzrost liczby podmiotów zobowiązanych do przygotowania dokumentacji grupowej, co z kolei wiąże się ze wzrostem obowiązków biurokratycznych, w szczególności w sytuacji, gdy podmiot konsolidujący nie ma obowiązku sporządzania dokumentacji grupowej i spółka konsolidowana, obowiązana do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych musi sprostać obowiązkowi na poziomie dokumentacji master file, posiadając ograniczony dostęp do informacji i danych na temat grupy podmiotów.

Mając na względzie powyższe, Podmiot Zainteresowany postuluje za pozostawieniem progu materialnego, skutkującego powstaniem obowiązku posiadania dokumentacji grupowej (master file).

Termin na wypełnienie obowiązków w zakresie dokumentacji grupowej

Podmiot zainteresowany wskazuje na ewentualną potrzebę wprowadzenia zmian dostosowawczych w art. 11p Ustawy CIT. W świetle aktualnie obowiązujących przepisów Ustawy CIT „dystans czasowy” dzielący termin wywiązania się z obowiązku dokumentacyjnego na poziomie lokalnym i grupowym wynosi trzy miesiące. Odnosząc się pozytywnie do inicjatywy wydłużenia terminów na sporządzenie lokalnej dokumentacji cen transferowych Zgłaszający zwraca równocześnie uwagę, że wspomniany wyżej dystans czasowy ulega efektywnie skróceniu do wymiaru dwóch miesięcy. W opinii IGCC proporcjonalne przesunięcie terminu, o którym mowa w art. 11p Ustawy CIT, do końca trzynastego



miesiąca po zakończeniu roku podatkowego umożliwi prawidłowe wywiązanie się z nałożonych obowiązków.

Ustalanie wartości transakcji kontrolowanej (cash pooling)

Nawiązując do wprowadzanych Projektem Ustawy zmian uszczegóławiających sposób ustalania wartości transakcji kontrolowanej w przypadku umowy depozytu w opinii Podmiotu zainteresowanego za pośrednictwem przepisów rangi ustawowej powinny zostać rozstrzygnięte również wątpliwości interpretacyjne w przedmiocie ustalania wartości transakcji kontrolowanej dotyczącej zarządzania płynnością (cash pooling).

Ustalanie wartości transakcji kontrolowanej (ubezpieczenia)

Z uwagi na potencjalne problemy praktyczne w wykazaniu sumy ubezpieczenia (np. w odniesieniu do ubezpieczeń na życie, polis grupowych) postuluje się aby wartość transakcji kontrolowanej w przypadku umów ubezpieczenia lub reasekuracji odnosiła się do wartości składek i opłat.

Suma ubezpieczenia jest w wielu przypadkach wartością w praktyce niemożliwą do określenia: np. w przypadku umów ubezpieczeń życiowych na wiele ryzyk (przykładowo polisa może obejmować również ryzyka członków rodziny, ale zgon głównego ubezpieczonego powoduje zamknięcie polisy i niewłaściwe może być sumowanie wszystkich sum ubezpieczeń wynikających z polisy albo polisa może pokrywać różne ryzyka: ryzyko zgonu w pracy, ryzyko zgonu wypadku komunikacyjnego, ryzyko zawału, co nie oznacza, że wartością transakcji na polisie jest suma tych wszystkich ryzyk), umów reasekuracyjnych, polis grupowych (pojawia się wątpliwość, na jaki dzień określić wartość), umów typu assistance bez sumy ubezpieczenia itp.

Z uwagi na powyższe wartość sumy ubezpieczenia może nie stanowić z biznesowego punktu widzenia faktycznej ekonomicznej informacji o transakcji i często nie jest kluczową wartością dla podmiotów ubezpieczeniowych. Świadczy o tym również technika tworzenia rezerw przez podmioty ubezpieczeniowe, która nie uwzględnia sumowania wszystkich sum ubezpieczeniowych (ryzyk) w pełnej wysokości.

Ponadto składka ubezpieczeniowa (a nie suma ubezpieczenia) jest powszechnym standardem raportowania / wyznacznikiem usługi ubezpieczeniowej, również dla celów statutowych / administracyjnych (Komisja Nadzoru Finansowego). Tym samym, dla zachowania wewnętrznej spójności dla celów administracyjnych / podatkowych zasadne jest ujednocnienie i odniesienie wartości transakcji ubezpieczeniowej do składki ubezpieczeniowej.

Powiązanie pojęcia wartości transakcji z neutralnością VAT

Projektowane przepisy art. 11l ust. 2a Ustawy CIT, przewidujące powiązanie pojęcia wartości transakcji z neutralnością podatku od towarów i usług w ujęciu praktycznym doprowadzą do nieuzasadnionego zróżnicowania zakresu obowiązków dokumentacyjnych ze względu na profil



prowadzonej działalności. Podmiot zainteresowany zwraca bowiem uwagę, że dla podatników niemających pełnego prawa do odliczenia VAT (przykładowo instytucje finansowe), progi obligujące do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych ulegną efektywnemu obniżeniu. W związku z powyższym IGCC postuluje za rezygnacją z wprowadzania projektowanego przepisu art. 11l ust. 2a Ustawy CIT lub alternatywnie za wprowadzeniem za jego pośrednictwem normy, w świetle której za wartość transakcji przyjmowana jest kwota netto.

Warto także zwrócić uwagę, że wprowadzenie omawianego przepisu spowoduje zwiększenie i tak już niemałego nakładu czasu i pracy potrzebnego do wywiązywania się przez podatników z obowiązków dot. cen transferowych. Co więcej, nie dość, że prawidłowe ustalenie wartości transakcji stanie się trudniejsze, to i tak, mimo dochowania należytej staranności, będzie dodatkowo obciążone znacznym ryzykiem błędu, chociażby z powodu korekt odliczenia VAT.

Lista wyłączeń z obowiązku sporządzenia lokalnej dokumentacji (transakcje rajowe)

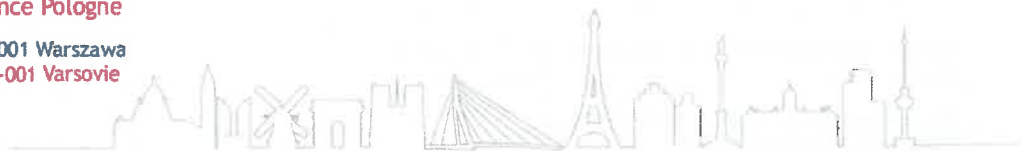
W opinii Podmiotu zainteresowanego, dla osiągnięcia zakładanego celu projektodawcy, rozumianego jako uproszczenia w cenach transferowych istotne jest ujęcie w katalogu unormowanym art. 11n Ustawy CIT również transakcji objętych zakresem przedmiotowym lokalnej dokumentacji na podstawie art. 11o ust. 1a i 1b ustawy CIT. Wprowadzona zmiana w sposób istotny zredukowałaby niewspółmierne do zakładanego celu obowiązki biurokratyczne wynikające m in. z konieczności dokumentowania transakcji innych niż transakcje kontrolowane o wartości 500.000 zł, które realizowane są pomiędzy podmiotami krajowymi (przy spełnieniu warunku określonego art. 11o ust. 1b Ustawy CIT).

Lista wyłączeń z obowiązku sporządzenia lokalnej dokumentacji (dopłata do kapitału)

W opinii IGCC proponowane rozszerzenie katalogu wyłączeń z obowiązku sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych powinno obejmować również czynność polegającą na dokonywaniu przez wspólnika dopłaty do kapitału. Podmiot zainteresowany zwraca uwagę na fakt podlegania tego typu czynności reżimowi przepisów innych ustaw (KSH).

Lista wyłączeń z obowiązku sporządzenia lokalnej dokumentacji (refaktury)

Zdaniem Zgłaszającego, z uwagi na zbyt restrykcyjne warunki skorzystania ze zwolnienia z obowiązku dokumentacyjnego dla tzw. czystego refakturowania, zwolnienie to nie znajdzie szerszego zastosowania w praktyce. Na powyższe mają wpływ przede wszystkim proponowane warunki, które należy spełnić aby skorzystać ze zwolnienia związane z brakiem zastosowania do rozliczenia klucza alokacji. Biorąc pod uwagę praktykę rozliczeń wewnątrzgrupowych oraz mnogość podmiotów, które w takich rozliczeniach uczestniczą, stosowanie klucza alokacji jest czynnością powszechną i w wielu przypadkach konieczną, gdy nabywana przez podmiot refakturujący od podmiotu trzeciego usługa dotyczy wielu podmiotów powiązanych (np. przy usługach najmu powierzchni, dostawy mediów, kosztów systemów IT itp.). Podmiot zainteresowany postuluje zatem usunięcie z projektowanego art.



11n pkt 10 Ustawy o CIT przesłanki unormowanej lit. b), tj.: „rozliczenie następuje bez zastosowania klucza alokacji”.

Ponadto, w opinii IGCC traktowanie związku „refaktury” z inną transakcją kontrolowaną jako przesłanka negatywna skorzystania ze zwolnienia z obowiązku dokumentacyjnego ograniczy możliwość skorzystania z projektowanego przepisu art. 11n pkt 10 Ustawy CIT. Zwrócić należy bowiem uwagę na prawdopodobieństwo zaistnienia dylematów interpretacyjnych w obszarze pojęcia „związku z inną transakcją kontrolowaną”.

W opinii Podmiotu zainteresowanego, dylematy interpretacyjne mogą powstać również na kanwie nieostrego zakresowo terminu „niezwłocznie”. Uzależnienie zastosowania zwolnienia z dokumentowania transakcji kontrolowanej z terminem płatności może być odczytywane jako wprowadzanie zbędnego kryterium, wywołującego utrudnienia natury administracyjnej.

Lista wyłączeń z obowiązku sporządzenia lokalnej dokumentacji (zakład podmiotu zagranicznego)

W pełni zgadzamy się z wprowadzonym wyłączeniem, jednakże zwracamy uwagę, że warunek, aby przychody lub koszty wynikające z transakcji kontrolowanej zakładu podatkowego z krajowym podmiotem powiązonym, były przypisane po stronie zakładu podatkowego, może skutkować istotnymi wątpliwościami interpretacyjnymi. Zostaje to zilustrowane następującym przykładem:

- Oddział zagranicznego podmiotu w Polsce prowadzi działalność dystrybucyjną oferując produkty wytwarzane przez podmiot macierzysty (specjalistyczne urządzenia technologiczne).
- Co do zasady, oddział zagranicznego podmiotu w Polsce prowadzi dystrybucję do podmiotów niepowiązanych. Jednakże, w szczególnych przypadkach oddział może dokonać sprzedaży towarów do spółki kapitałowej z siedzibą w Polsce, która należy do tej samej grupy kapitałowej co przedsiębiorstwo macierzyste oddziału. Wartość transakcji przekracza 10 mln PLN.
- Przychody z tytułu ww. dostaw są przypisane do oddziału.
- Dla potrzeb ustalenia właściwego poziomu dochodu oddziału zgodnie z tzw. *Authorized OECD Approach*³, oddział został scharakteryzowany jako dystrybutor o ograniczonym ryzyku. Zgodnie z przyjętą przez strony metodą cen transferowych oddział powinien uzyskiwać wynik netto (marżę operacyjną) na poziomie mediany wyznaczonej w analizie porównawczej. Zapewnienie rynkowego poziomu rentowności dokonywane jest w drodze rocznej korekty cen transferowych poprzez wystawienie not księgowych. Oddział na koniec roku w wyniku korekty in minus wystawia notę księgową zmniejszającą przychód.

Podsumowując, pomimo że przychody uzyskane w związku z transakcją z krajowym podmiotem powiązonym są przypisane do przychodów i kosztów zakładu podatkowego, to zostaną one uwzględnione w rocznej korekcie cen transferowych z podmiotem macierzystym i mogą podlegać korekcie *in minus*. Należy zwrócić uwagę, że gdyby działalność dystrybucyjna była prowadzona w Polsce nie przez oddział zagranicznego przedsiębiorstwa, ale przez krajową spółkę zależną, transakcja

³ 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments



pomiędzy tą spółką a krajowym podmiotem powiązaniem byłaby zwolniona na mocy art. 11n ust 1 ustawy o CIT o ile zostałyby spełnione warunki określone w art. 11n pkt 1) ustawy o CIT.

Postulujemy wykreślenie warunku b) w proponowanym pkt 10 art. 11 n ustawy o CIT.

„1a) zawieranych wyłącznie:

a) pomiędzy położonymi na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagranicznymi zakładami podmiotów powiązanych mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium innego niż Rzeczpospolita Polska państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub innego państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego,

b) przez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium innego niż Rzeczpospolita Polska państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub innego państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego z podmiotem powiązaniem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej

~~- w roku podatkowym, w którym przychody lub koszty uzyskania przychodów powstałe w wyniku takich transakcji kontrolowanych zostały przypisane do zagranicznego zakładu pod warunkiem, że żaden z podmiotów powiązanych w zakresie tych przychodów lub kosztów przypisanych do zagranicznego zakładu nie korzysta ze zwolnień, o których mowa w art. 6 i art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a, i nie poniósł straty podatkowej;”~~

Zwolnienie z obowiązku sporządzenia analizy porównawczej / analizy zgodności

Zdaniem Podmiotu zainteresowanego planowane wyłączenie konieczności sporządzenia analizy porównawczej lub analizy zgodności dla transakcji kontrolowanych zawieranych przez podmioty powiązane będące mikro- i małymi przedsiębiorcami w rozumieniu Prawa przedsiębiorców stanowi jedynie pozorne ułatwienie dla podatników o określonej skali działalności, biorąc pod uwagę przedstawioną w trybie prowadzonych konsultacji propozycję zmiany konstrukcji oświadczenia w zakresie cen transferowych (art. 11t ust. 2 pkt 7 Ustawy CIT). Projektowane przepisy art. 11q ust. 3 pkt. 2 Ustawy CIT w praktyce mogą rodzić bowiem po stronie mikro i małych przedsiębiorców szereg ryzyk związanych z przepisami z zakresu cen transferowych. W pierwszej kolejności Zgłaszający zwraca uwagę, że brak sporządzenia analizy cen transferowych dla danej transakcji kontrolowanej stanowi istotne ograniczenie praktycznej weryfikacji, czy warunki transakcji kontrolowanej odpowiadają warunkom rynkowym. Sporządzenie analizy cen transferowych stanowi bowiem dla podatnika podstawowy sposób weryfikacji cen transferowych oraz ostatecznie również źródło informacji, czy warunki danej transakcji odpowiadają warunkom rynkowym w danym okresie. Bez sporządzenia tego typu analizy podatnik pozbawiony zostaje istotnego środka dowodowego, pozwalającego dokonać oceny czy transakcja odpowiada warunkom rynkowym, a tym samym po stronie podatnika może pojawić się wątpliwość w zakresie możliwości złożenia oświadczenia w nowym brzmieniu, tj. „że dokumentacja cen transferowych została sporządzona zgodnie ze stanem rzeczywistym, a ceny transferowe objęte tą dokumentacją są ustalane na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane”. Referując zatem do intencji, jaką jest uproszczenie w zakresie



cen transferowych, IGCC postuluje za zwolnieniem mikro i małych przedsiębiorców z obowiązku składania oświadczeń, że ceny transferowe są ustalane na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane. Proponowana zmiana stanowi bowiem w opinii Podmiotu zainteresowanego naturalną konsekwencją braku obowiązku weryfikowania rynkowości transakcji kontrolowanych poprzez analizy cen transferowych.

Analiza cen transferowych dla umowy spółki niebędącej osobą prawną

W celu wyeliminowania wątpliwości, że w przypadku umowy spółki niebędącej osobą prawną dla potrzeb analizy cen transferowych wystarczająca jest analiza porównawcza lub analiza zgodności uzasadniający przyjęte zasady podziału zysku lub straty postulujemy następujące doprecyzowanie:

„1b. W przypadku umowy spółki niebędącej osobą prawną, umowy wspólnego przedsięwzięcia lub innej umowy o podobnym charakterze analiza cen transferowych, określona w art. 11q ust 1a pkt 3) b), obejmuje w szczególności uzasadnienie przyjętych zasad dotyczących praw wspólników lub stron umowy do udziału w zysku lub majątku oraz uczestnictwa w stratach.”

Oświadczenie o sporządzeniu dokumentacji cen transferowych

Brak obowiązków dokumentacyjnych w odniesieniu do świadczeń nieodpłatnych i częściowo odpłatnych

W opinii Podmiotu zainteresowanego, wprowadzana za pośrednictwem projektowanego przepisu art. 11t ust. 2b ustawy CIT, fikcja prawna powinna zostać rozszerzona również na sytuację, kiedy podatnik rozpatrując warunki transakcji kontrolowanej pod kątem ich zgodności z zasadą ceny rynkowej nie zalicza w ciężar kosztów uzyskania przychodów części wartości transakcji kontrolowanej, stanowiącej natomiast w całości koszt w rozumieniu rachunkowym (przykładowo zalicza w ciężar kosztów podatkowych tylko część kwoty wynikającej z faktury).

Konieczność złożenia oświadczenia o sporządzeniu dokumentacji nawet w przypadku realizacji wyłącznie transakcji zwolnionych z obowiązku dokumentacyjnego

Zgodnie z proponowanym brzmieniem przepisów, podatnik realizujący transakcje zwolnione z obowiązku dokumentacyjnego na podstawie art. 11n pkt 1-2, 10 lub 11 i zobowiązany do złożenia informacji TPR na podstawie art. 11t ust. 1 pkt 2, będzie miał obowiązek w ramach tej informacji złożyć oświadczenie o sporządzeniu dokumentacji cen transferowych, pomimo, że może jej nie sporządzać (jeżeli nie realizuje transakcji innych niż transakcje zwolnione). Zgodnie bowiem z art. 11t ust. 2 pkt 7, formularz TPR zawiera takie oświadczenie, a art. 11t ust. 4 nie zawiera wyłączenia z obowiązku składania oświadczenia dla podatników zawierających transakcje wyłącznie zwolnione i składających TPR dla takich transakcji. IGCC postuluje uwzględnienie w art. 11t wyłączenia z zakresu TPR pkt 7 dotyczącego oświadczenia dla tych podatników, którzy realizują wyłącznie transakcje kontrolowane określone w art. 11n pkt 1-2, 10 lub 11. W ten sposób podatnicy zwolnieni z obowiązku



sporządzenia dokumentacji cen transferowych nie będą również zobowiązani do złożenia oświadczenia o jej sporządzeniu.

Informacja o cenach transferowych

Dostosowanie przepisów wykonawczych do wprowadzanych zwolnień

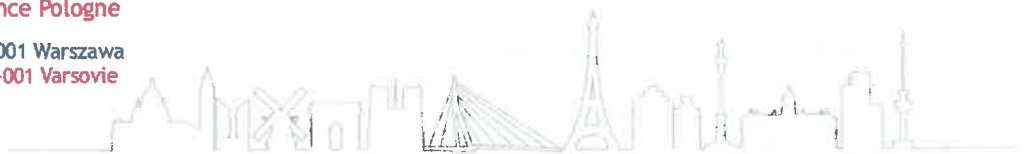
IGCC zwraca uwagę na powinność wprowadzenia zmian dostosowawczych w przepisach wykonawczych do art. 11t Ustawy CIT. Treść formularza TPR-C dla mikro i małych przedsiębiorców powinna uwzględniać inny zakres raportowanych danych. Podobnie w następstwie zwolnienia z obowiązku w zakresie sporządzania analiz cen transferowych dla „transakcji rajowych”, formularz TPR-C powinien przewidywać możliwość uproszczonego (zbiorczego) zaraportowania transakcji objętych obowiązkiem dokumentacyjnym z uwagi na fakt obowiązywania przepisów art. 11o ust. 1a i ust. 1b Ustawy CIT.

Informacja o cenach transferowych (TPR-C) a uprzednie porozumienia cenowe (APA)

Zgodnie z art. 2 pkt. 25 lit. a Projektu Ustawy, podmiotami obowiązany do złożenia TPR-C będą podmioty powiązane realizujące transakcje kontrolowane określone w art. 11n pkt 2 tj. m. in. transakcje kontrolowane, objęte uprzednim porozumieniem cenowym (APA) w okresie, którego dotyczy to porozumienie. Podmiot zainteresowany wskazuje, że taka konstrukcja przepisu będzie zobowiązywała adresatów uprzedniego porozumienia cenowego (APA) do podwójnego raportowania transakcji kontrolowanej tj. zarówno w ramach wynikającego z przepisów art. 107 ust. 1 ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zwieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz. U. z 2019 poz. 2200) sprawozdania APA-C, jak i poprzez złożenie informacji TPR-C, co stanowić będzie nieuzasadnione powielanie obowiązków informacyjnych.

Sposób umocowania pełnomocnika oraz podmioty upoważnione do podpisania informacji

W ocenie Podmiotu zainteresowanego podpisanie informacji o cenach transferowych powinno zostać przewidziane dla szerszego katalogu pełnomocników. Zaproponowane wyjątki od zasady ogólnej, ograniczające się jedynie do podmiotów profesjonalnych takich jak adwokaci, radcowie prawni, doradcy podatkowi czy biegli rewidenci oraz do prokurenta, działającego zgodnie z zasadami reprezentacji, jest wysoce niedogodne dla podatników. W strukturach podmiotów obowiązanych do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych na stanowiskach decyzyjnych w zakresie podatków, w tym w zakresie cen transferowych, bardzo często zaangażowane są osoby, które nie posiadają formalnych uprawnień do wykonywania zawodów regulowanych. Tego typu osoby mogłyby zostać upoważnione przez podatnika do podpisania informacji o cenach transferowych, gdyby nie wskazane w projektowanych przepisach ograniczenia. Ponadto, wprowadzenie tego typu rozwiązania



jest nieuzasadnione również w wymiarze prawno-porównawczym, bowiem w przepisach innych ustaw podatkowych (np. na gruncie Ustawy o VAT w zakresie deklaracji VAT, Ordynacji podatkowej w zakresie informacji MDR-1, MDR-4 oraz zawiadomienia MDR-2 itp.) brak jest ograniczeń co do osoby pełnomocnika. IGCC postuluje zatem rezygnację z ograniczeń w podpisywaniu informacji o cenach transferowych dla pełnomocników oraz umożliwienie dokonania tej czynności wszystkim osobom, które zostały w umocowane w tym celu przez podatnika, zgodnie z jego wolą.

W dalszej kolejności uwadze projektodawcy Podmiot zainteresowany pragnie poddać rozstrzygnięcie, w jakiej formie należy udzielić pełnomocnictwa do złożenia informacji o cenach transferowych. IGCC zgłasza niniejszym wątpliwość czy wystarczające w tym zakresie będzie (i) pełnomocnictwo ogólne w sprawach podatkowych (PPO-1), (ii) pełnomocnictwo szczególne (PPS-1), czy też (iii) za właściwe należy uznać umocowanie w formie pełnomocnictwa do podpisywania e-deklaracji (UPL-1).

Pozostałe zmiany

Zwolnienie z obowiązku składania ORD-U

Uważamy za słuszną projektowaną zmianę zwolnienia podatników składających TPR-C z obowiązku składania ORD-U. Zwolnienie to powinno objąć również transakcje dokumentowane na podstawie art. 11o ust. 1 i 1a ustawy o CIT, gdyż jak rozumiemy z proponowanej zmiany art. 11t ustawy o CIT (cyt poniżej) transakcje dokumentowane zgodnie z art. 11a ust. 1 i 1a ustawy o CIT będą uwzględniane w Informacji o cenach transferowych TPR-C:

„1. Podmioty powiązane:

1) obowiązane do sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych - w zakresie transakcji objętych tym obowiązkiem lub

2) realizujące transakcje kontrolowane określone w art. 11n pkt 1- 2, 10 lub 11”.

Sankcjonowanie cen transferowych na gruncie KKS

Projektowane zmiany brzmienia art. 56c KKS w efekcie rozszerzają zakres penalizacji. Zgodnie z ich brzmieniem sankcje karne skarbowe obejmują również uchybienia w obowiązku posiadania dokumentacji grupowej oraz sporządzenie dokumentacji niezgodnie ze stanem rzeczywistym. W opinii Podmiotu zainteresowanego, rozszerzenie katalogu czynności związanych z wywiązywaniem się z obowiązków z zakresu cen transferowych, podlegających sankcjom karnym skarbowym godzi w idee przyswiecejące projektowanym zmianom (tj. uproszczeniom). Co więcej, zasadnym jest przywołanie tez płynących z Wytycznych OECD, które wskazują, że dyscyplina cen transferowych jest bliższa sztuce niż nauce ścisłej. Zwrócić należy uwagę, że immanentnym elementem stosowania cen transferowych jest posługiwanie się pojęciami jak chociażby „warunki rynkowe” czy też „przedział wartości”, które zawsze związane są z pewnym elementem ocennym i wartościującym, co może stanowić przyczynek do dyskusji na linii organ - podatnik. W praktyce zatem, niezwykle ciężko jest

przypisać podatnikowi celowe działanie. W związku z powyższym, Podmiot zainteresowany postuluje za rezygnacją z proponowanych zmian w art. 56c KKS, oraz w szerszym ujęciu za złagodzeniem sankcji karnych skarbowych w stosunku do czynności związanych z wypełnianiem obowiązków sprawozdawczych i dokumentacyjnych.

Osoba składająca zgłoszenie,

Joanna Jaroch-Pszeniczna



Wicedyrektor

Międzynarodowa Grupa Izb Handlowych - International Group of Chambers of Commerce (IGCC) powstała w 2005 r. w celu stworzenia jednolitej platformy do komunikacji dla międzynarodowego środowiska przedsiębiorstw z władzami Rzeczypospolitej.

Obecnie IGCC skupia 17 Izb Handlowych, które reprezentuje obecnie 23 kraje i ponad 2700 przedsiębiorstw, przedstawicieli najbardziej znaczących inwestorów zagranicznych na polskim rynku, zatrudniającym setki tysięcy osób.

W imieniu:

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

Francusko-Polska Izba Gospodarcza
Chambre de Commerce et d'Industrie France Pologne

Nowogrodzka Square, Al. Jerozolimskie 93, 02-001 Warszawa
Nowogrodzka Square, 93, Al. Jerozolimskie, 02-001 Varsovie

tel. (+48 22) 521 21 40, fax (+48 22) 521 21 47
ccifp@ccifp.pl, www.ccifp.pl



