



CENTRUM CEN TRANSFEROWYCH

Warszawa, 19 września 2015 r.

Stowarzyszenie Centrum Cen Transferowych
ul. Foksal 10
00-366 Warszawa
kontakt@cct.org.pl

Szanowny Pan Senator
Kazimierz Kleina
Przewodniczący Komisji
Budżetu i Finansów Publicznych
ul. Wiejska 6
00-902 Warszawa

Szanowny Panie Senatorze,

w związku z przekazaniem projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw do dalszych prac w Senacie RP, poniżej przesyłamy uwagi do aktów wykonawczych do projektu ustawy.

W przypadku, gdy będą Państwo potrzebowali dodatkowego uzasadnienia dotyczącego opinii Stowarzyszenia lub wyjaśnienia przyczyn zajętego stanowiska, uprzejmie prosimy o kontakt z zarządem Stowarzyszenia pod adresem mailowym kontakt@cct.org.pl.

Z wyrazami szacunku

Sylwia Rzymkowska
Prezes Stowarzyszenia

Karolina Puczyńska-Łada
Wiceprezes Stowarzyszenia

STOWARZYSZENIE CENTRUM CEN TRANSFEROWYCH
ul. Foksal 10, 00-366 Warszawa

wpisane do Rejestru Stowarzyszeń oraz Rejestru Przedsiębiorców
prowadzonego przez Sąd Rejonowy dla m.st. Warszawy
KRS 0000445909, XII Wydział Gospodarczy Krajowego Rejestru Sądowego
NIP 5252545546, REGON 146499236

www.cct.org.pl



Uwagi do:

- 1) projektu rozporządzenia w sprawie określenia wzoru uproszczonego sprawozdania w sprawie transakcji z podmiotami powiązаныmi lub innych zdarzeń zachodzących pomiędzy podmiotami powiązаныmi lub w związku z którymi zapłata należności dokonywana jest bezpośrednio na rzecz podmiotu mającego siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (dalej: sprawozdanie uproszczone);
- 2) projektu rozporządzenia w sprawie określenia wzoru sprawozdania sporządzanego w celu analizy ryzyka zniżenia dochodu do opodatkowania w obszarze cen transferowych oraz w celu wymiany informacji z właściwymi władzami państw obcych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (dalej: sprawozdanie cbc);
- 3) projektu rozporządzenia w sprawie szczegółowego opisu elementów stanowiących dokumentację podatkową (dalej: rozporządzenie ws. dokumentacji).

Ad. 1 Uwagi do sprawozdania uproszczonego

Zgodnie z dyspozycją ustawową, Minister Finansów określa wzór uproszczonego sprawozdania. Wzór załączony do rozporządzenia nie jest wzorem uproszczonego sprawozdania. Formularza CIT-TP jest „sprawozdaniem w sprawie transakcji z podmiotami powiązаныmi z podmiotami powiązаныmi lub innych zdarzeń zachodzących pomiędzy podmiotami powiązаныmi lub w związku z którymi zapłata należności dokonywana jest bezpośrednio na rzecz podmiotu mającego siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych”. Zgodnie z nazwą i treścią nie jest to sprawozdanie uproszczone. W związku z tym, zgłaszamy ogólną uwagę, iż w ramach wzoru sprawozdania Minister Finansów wykroczył poza delegację ustawową i przedstawił zamiast uproszczonego sprawozdania, sprawozdanie szczegółowe. Uwaga ta dotyczy tytułu rozporządzenia, par. 1 rozporządzenia oraz wzoru stanowiącego załącznik do rozporządzenia.

Zgodnie z delegacją ustawową, w sprawozdaniu uwzględnia się w szczególności informacje dotyczące: podmiotów powiązanych, rodzaju powiązań z tym podmiotem, rodzaju i przedmiotu transakcji lub innych zdarzeń zachodzących pomiędzy podmiotami powiązаныmi lub w związku z którymi zapłata należności dokonywana jest bezpośrednio na rzecz podmiotu mającego siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych.

Wbrew tytułowi sprawozdania odnosi się ono do podmiotów powiązanych, „raje podatkowe”, mimo, że zawarte w delegacji ustawowej i tytule rozporządzenie nie zostały nim objęte.

Sekcja B, tytuł – odniesienie do aktualnego miejsca zamieszkania podatnika w przypadku podatników podatku dochodowego od osób prawnych jest niewłaściwe

Sugerowana zmiana tytułu sekcji B „dane identyfikacyjne podatnika”



CENTRUM CEN TRANSFEROWYCH

Poz. 18 do usunięcia litera „j” po znaku zapytania

Poz. 20 i 21 nie znajdujemy uzasadnienia dla odrębnego wymieniania podmiotów powiązanych kapitałowo w stopniu przekraczającym 90% udziału w kapitale

Sekcja D

Tytuł sekcji dotyczy zagranicznego podmiotu powiązanego, jednak treść odnosi się do polskiego podatnika (obowiązane do złożenia sprawozdania) i liczby podmiotów powiązanych, w tym mających siedzibę w Polsce.

Sekcja D poz. B do usunięcia „w tym:”

Sekcja D wskazane doprecyzowanie jakiego kodu ISO organ oczekuje – literowego czy numerycznego.

Sekcja E wykracza poza delegację ustawową, która obejmuje rodzaj i przedmiot transakcji lub innych zdarzeń. Główny sektor działalności i profil funkcjonalny nie muszą być tożsame z rodzajem i przedmiotem transakcji lub innych zdarzeń.

Sekcja F. Poz. 91 powinna odnosić się do transakcji z podmiotami powiązanymi. Sama zmiana np. w posiadanych aktywach może być wynikiem innych transakcji niż transakcje z podmiotem powiązanym.

Poz. 92-93 powinno być odniesienie także do funkcji

W przypadku przeniesienia obowiązków i ryzyk, podmiot przenoszący może wypłacić rekompensatę a nie podmiot powiązany (na którego rzecz zostało dokonane przeniesienie). Sugerowane jest ujednoczenie zapisów poz. 92-93.

Sekcja G

Analiza treści sekcji G potwierdza, że sprawozdanie nie jest sprawozdaniem uproszczonym, mimo wyraźnej delegacji ustawowej.

Doceniamy, że sprawozdanie to ma zastąpić raportowanie ORD-U wymagające przedstawienia wartości zawartych umów z poszczególnymi podmiotami powiązanymi. Niemniej zaproponowana konstrukcja sprawozdania w sekcji G sprawia, że podatnicy będą musieli dokonać analizy i podziału wartości transakcji według ich rodzajów oraz siedziby kontrahentów. Rzetelne wypełnienie tego sprawozdania będzie wymagało szczegółowej analityki do każdej pozycji wymienionych transakcji w odniesieniu do poszczególnych grup podmiotów powiązanych, a w praktyce do każdego z podmiotów powiązanych w ramach danej grupy.

Rozporządzenie przewiduje przeliczanie kwot wartości transakcji euro według wskazanego kursu. Sprawozdanie w sekcji G nakazuje wskazać wartość transakcji w mln. euro, natomiast w przypisie 3) nakazuje przeliczać kwoty euro na walutę polską. Sprawozdanie powinno dotyczyć wartości



CENTRUM CEN TRANSFEROWYCH

transakcji w walucie polskiej – należałoby odpowiednio zmienić opis kolumn w sekcji G, tak aby przedziały wartości odnosiły się do mln zł.

Rozumiemy intencję poszczególnych wierszy sekcji G, jednak mamy wątpliwości, czy rodzaje transakcji zostały dobrze zdefiniowane. Jako rodzaje transakcji powinny być wskazane – sprzedaż, zakup, świadczenie usług, nabywanie usług, a nie przychody o koszty. Sugerujemy przeformułowanie sekcji G tak, aby – zgodnie z delegacją ustawową – dotyczyła ona rodzaju i przedmiotu transakcji lub innych zdarzeń. Podobnie w sekcji G1, 2 ostatnie wiersze na str. 3 sprawozdania powinny dotyczyć udzielenia licencji lub franszyzy oraz korzystania z licencji lub franszyzy.

W sekcji G.2 kontrolowane transakcje finansowe też powinny zostać przeformułowane tak aby odzwierciedlały rodzaj i przedmiot transakcji (np. spłata odsetek od pożyczki, otrzymanie odsetek od pożyczki, udział w systemie cash-poolingu itd.). W naszej ocenie, sekcja ta nie powinna zawierać pozycji różnic kursowych, ponieważ różnice są wynikiem ewidencji transakcji finansowych a nie stanowią samoistnego przedmiotu transakcji finansowej.

Należy również zmienić sformułowania „Otrzymane umorzenie wierzytelności” i „Wypłacane umorzenie wierzytelności”. Umorzenie jest transakcją bezgotówkową, trudno więc w tym przypadku mówić o wypłacie lub otrzymaniu umorzenia.

W sekcji G.3 sprawozdania należy zawrzeć informacje finansowe dot. zobowiązań i należności oraz finansowych aktywów obrotowych. W kontekście zakresu sprawozdania oraz sekcji G, G.1, G.2 uważamy, że sekcja G.3 jest niecelowa w sprawozdaniu oraz, że wykracza poza zakres rodzaju i przedmiotu transakcji.

Dla uproszczenia sprawozdania należy również zrezygnować z kolumn „Czy wartość transakcji przekracza 50% wartości wszystkich transakcji z podmiotami powiązanymi Tak Nie”. Sprawozdanie mogłoby zawierać informację o łącznej wartości transakcji z podmiotami powiązanymi.

Sekcja H

Wnosimy o powiększenie poz. 472 i 473 (błędnie podane 18) tak aby mogły podpisać sprawozdanie 2 osoby wraz z pieczętkami imiennymi.

Ad. 2 uwagi do sprawozdania cbc

W tabeli 1 prosimy o rozważenie zmiany „wyliczony podatek dochodowy” na należny podatek dochodowy.

W tabeli 2 kolumna „Świadczenie usług dla podmiotów niezależnie” powinno być „niezależnych”.

W tabeli 3 zamiast „hte” powinno być „the”.



Ad. 3 Uwagi do rozporządzenia ws. dokumentacji

Zdanie wstępne do rozporządzenia powinno zawierać odniesienie do art. 9a ust. 8 CIT, a nie do art. 9a ust. 7 CIT.

W par. 1 proponujemy dodanie zapisów dotyczących zastosowania rozporządzenia do transakcji zawieranych z podmiotami z „rajów podatkowych”.

W par. 3 pkt 1 rozporządzenia, zamiast wyrażenia „przedmiotem opodatkowania w ustawie” powinno być „przedmiotem opodatkowania na podstawie ustawy”.

W par. 4 powinna być odwrócona kolejność punktów 1 i 2 biorąc pod uwagę, tytułu rodz. 2 i 3. W obecnym pkt 2 na początku powinno być słowo „przedstawienia”.

Tytuł rodz. 2 zamiast „informacji” powinny być „informacje”

W par. 5 zamiast słowa „rachunków” proponujemy odniesienie się do „dokumentów księgowych”, co jak rozumiemy jest intencją Ustawodawcy.

W dokumentacji podatkowej, podatnik powinien wykazać własne powiązania z innymi podmiotami. Uważamy za niezasadne odnoszenie się do powiązań pomiędzy zidentyfikowanymi podmiotami powiązanymi. W tej sytuacji wnosimy o doprecyzowanie par. 6 w sposób wskazujący, iż podatnik wykazuje własne powiązania ze zidentyfikowanymi podmiotami powiązanymi.

W zakresie par. 8 rozporządzenia i art. 9a ust. 2b pkt 2 CIT, uważamy, że analiza danych porównawczych nie powinna być elementem obowiązkowym dokumentacji podatkowej.

Pragniemy podkreślić, że analizy danych porównawczych powinny być przedstawiane jedynie dla istotnych transakcji, a nie dla wszystkich transakcji zawieranych z podmiotami powiązanymi. Analizy danych rynkowych, podobnie jak wymogi dokumentacyjne, powinny dotyczyć tylko relacji międzynarodowych – nie powinny mieć zastosowania do powiązań krajowych. Jednocześnie, wymogi dokumentacyjne powinny iść w parze z ułatwieniami oraz wprowadzaniem przez administrację podatkową bezpiecznych rozwiązań „safe harbors” (np. brak obowiązku sporządzania benchmarków dla usług o niskiej wartości dodanej zgodnie z regulacjami OECD i wskazanie zakresu narzutu na kosztach, który może zostać zastosowany przy tego typu usługach, wskazanie przypadków, w których można nie doliczać narzutu na kosztach).

Ponawiamy uwagę przedłożoną w opinii do projektu z dnia 27.04.2015 r., iż proponowane przepisy przerzucają ciężar dowodu na podatnika. W obecnie proponowanym przepisie art. 9a ust. 2b pkt 2 CIT wskazano, że w dokumentacji należy zawrzeć opis analizy danych podmiotów niezależnych lub danych ustalonych z podmiotem niezależnym uznanych za porównywalne do warunków ustalonych w transakcjach i innych zdarzeniach [...]. Z normy tej wynika, że podatnik będzie porównywał dane podmiotów do warunków ustalonych w transakcjach. Zwracamy uwagę, że taki zapis jest nieprecyzyjny i może powodować wiele wątpliwości interpretacyjnych. Jednocześnie, zwracamy



uwagę, że ocena warunków transakcji z podmiotami powiązаныmi jest elementem postępowania prowadzonego w trybie art. 11 CIT. W postępowaniu wymiarowym, organy podatkowe dokonują oceny warunków między podmiotami powiązаныmi w stosunku do warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niezależne.

W rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych, w § 3 ust. 1 wskazano, iż „organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej określają w drodze oszacowania dochód podmiotu powiązanego w wysokości, jaką ustaliłyby między sobą niezależne podmioty”.

W § 6 ust. 1 ww rozporządzenia nałożono na organy podatkowe obowiązek przeprowadzenia analizy porównywalności transakcji (*„Określenie dochodu podmiotu powiązanego w drodze oszacowania poprzedza przeprowadzenie przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej analizy warunków ustalonych pomiędzy podmiotami powiązаныmi oraz badanie zgodności tych warunków z warunkami, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, lub warunkami, które ustaliłyby dany podmiot z podmiotem niezależnym w porównywalnych okolicznościach sprawy, zwanej dalej „analizą porównywalności”.*”). Z regulacji tych wynika, że to organy podatkowe muszą przeprowadzić ocenę zgodności warunków transakcji oraz innych zdarzeń ustalonych z podmiotami powiązаныmi z warunkami, które ustaliłyby między sobą podmioty niezależne.

W rekomendacjach OECD wskazano, że w skład dokumentacji lokalnej wchodzi analiza porównywalności oraz analiza funkcjonalna podatnika i przedsiębiorstw powiązanych, ale nie oznacza to dokonania oceny warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niezależne. Analiza porównywalności dokonana przez podatnika w stosunku do jego transakcji z podmiotem powiązanym powinna oznaczać oznaczenie wszystkich czynników porównywalności, które powinny być wzięte pod uwagę przez organy podatkowe, przy ocenie zgodności warunków tych transakcji z warunkami, które ustaliłyby między sobą podmioty niezależne. Czynniki porównywalności wymienione w wytycznych OECD obejmują cechy charakterystyczne dóbr i usług, funkcje, ryzyka i aktywa, warunki kontraktowe, warunki ekonomiczne, strategię gospodarczą. Rekomendacje UE i OECD nie zobowiązują podatników do dokonywania porównań z warunkami, które ustaliłyby między sobą podmioty niezależne, co leży zawsze po stronie administracji podatkowej.

W związku z powyższym, niezasadnym jest wymaganie od podatników przedstawienia w dokumentacji podatkowej opisu analizy danych [...] uznanych za porównywalne. Stanowi to nieuzasadnione przesunięcie ciężaru dowodu z administracji podatkowej na podatników.

Zwracamy uwagę na ogólne zasady prawa podatkowego, które mają zostać wyrażone w Ordynacji podatkowej:

- nakaz wyważania interesów stron stosunku podatkowoprawnego (zapewnienia równowagi pomiędzy interesem publicznym oraz interesem podatnika),



- zasadę proporcjonalności, tożsamej z zakazem nadmiernej ingerencji w sferę praw i wolności jednostki (podatnika).

Wyrażamy obawę, że proponowane przepisy wprowadzające przesunięcie ciężaru dowodu z organów podatkowych na podatników stoją w sprzeczności z ww. zasadami.

Rozdział 2, §5, §8 punkt 4 – pojęcie „innych zdarzeń” jest nieostre oraz może budzić wątpliwości interpretacyjne po stronie podatnika. W związku z powyższym wnosimy o wskazanie otwartego katalogu zdarzeń, które powinny podlegać udokumentowaniu. Obecnie brzmienie zapisu może powodować wątpliwości po stronie podatnika na temat tego czy objął on dokumentacją wszystkie istotne zdarzenia.

Obecne brzmienie zapisu dotyczące „innych zdarzeń” nie określa precyzyjnie zakresu przedmiotowego dokumentacji. Taki zapis narusza Wytyczne OECD, które stanowią, że standardy materialności transakcji powinny być obiektywne oraz powszechnie akceptowalne w praktyce rynkowej (zgodnie z punktem 32 Wytycznych OECD). Zgodnie z punktem 28 Wytycznych OECD oraz punktu 6 Kodeksu Postępowania w dokumentacji cen transferowych dla przedsiębiorstw stowarzyszonych w Unii Europejskiej wprowadzonego rezolucją rady i Przedstawicieli Państw Członkowskich z dnia 27 czerwca 2006 roku (2006/C 176/01) dokumentacja podatkowa dla podatnika nie powinna stanowić nadmiernego i nieuzasadnionego ciężaru administracyjnego. Wprowadzanie nieostrych pojęć do rozporządzenia ws. dokumentacji stoi w sprzecznością z tą zasadą.. Powyższe brzmienie zapisu może powodować wątpliwości po stronie podatnika, czy przygotowana dokumentacja jest kompletna oraz obejmuje wszystkie istotne zdarzenia.

W par. 8 pkt 6 i 7 rozporządzenia, zamiast „analizy porównawczej” powinno być „analizy danych porównawczych”.

W zakresie rozdz. 3 zwracamy uwagę, że niektóre informacje mogą być niedostępne dla polskich podatników nie będących jednostkami dominującymi w grupach wielonarodowych (np. par. 11 i 12).

W par. 10 zamiast „polityka cen transferowych” powinno być „polityka cen transakcyjnych. W pkt 4 zamiast „relacji finansowe” powinno być „relacji finansowych”.

Uważamy, że zapis par. 11 rozporządzenia nie stanowi doprecyzowania zakresu art. 9a ust. 2c pkt 4 CIT, ale jego istotne rozszerzenie. W związku z tym wnosimy o usunięcie par. 11 rozporządzenia. Informacje nt. działalności grupy są dostępne w sprawozdaniach finansowych, które są przedkładane organom podatkowym. Zgodnie z intencją rozdziału 3 rozporządzenia, informacje zawarte w par. 11 powinny być ogólnymi informacjami dotyczącymi przedsiębiorstwa wielonarodowego. Jednak treść par. 11 wskazuje, że informacje te są szczegółowe i istotne z biznesowego punktu widzenia (np. par. 11 pkt 2, 3, 4, 5) lub stanowią informacje, które w praktyce mogą zostać wykorzystane wyłącznie do zastosowania metody podziału zysków, która to metoda nie jest metodą pierwszego wyboru z punktu widzenia polskich regulacji podatkowych, zgodnie z art. 11 ust. 2 i 3 CIT (np. par. 11 pkt 1, 2, 5).



CENTRUM CEN TRANSFEROWYCH

Należy dopuścić także – zgodnie z rekomendacjami BEPS Action 13 - masterfile przygotowany dla danej linii produktowej (segmentu biznesowego grupy), jeżeli byłby bardziej miarodajny do oceny warunków transakcji przeprowadzonych przez polskiego podatnika.

Zgodnie z definicjami wprowadzonymi w słowniczku zamiast wyrażenia „grupa” powinno być stosowane wyrażenie „przedsiębiorstwo wielonarodowe”.

W par. 12 zdanie wstępne brakuje odniesienia od istotnych wartości niematerialnych (jest odniesienie do wartości niematerialnych). Odniesienie do strategii przedsiębiorstwa wielonarodowego w par. 12 pkt 1 rozporządzenia jest wykroczeniem poza opis [...] istotnych wartości niematerialnych.

Rozdział 2, §12, punkt 2 – pojęcia „istotne” oraz „innych zdarzeń” dotyczących listy wartości niematerialnych mogą budzić wątpliwości interpretacyjne po stronie podatnika. W związku z powyższym wnosimy o wskazanie katalogu zdarzeń, które powinny podlegać udokumentowaniu (nawet, jeśli katalog byłby otwarty). Ponadto wnosimy o doprecyzowanie kryteriów „istotności” w związku z umowami, które powinny znaleźć się w opisie wartości niematerialnych i prawnych

Rozdział 2, §12, punkt 3 – pojęcie „istotnych umów” może budzić wątpliwości interpretacyjne po stronie podatnika. W związku z powyższym wnosimy o doprecyzowanie pojęcia „istotnych umów” lub kryterium „istotności” w związku z umowami, które powinny znaleźć się w opisie wartości niematerialnych i prawnych.

Uważamy, że w treści par. 13 rozporządzenie wykracza istotnie poza zakres określony w art. 9a ust. 2c pkt 6. Zgodnie ze wskazaną normą CIT, podatnik ma przedstawić w dokumentacji masterfile opis sytuacji finansowej pomiędzy podmiotami tworzącymi grupę. W par. 13 pkt 1 znajduje się jednak odniesienie do relacji finansowych z podmiotami niezależnymi. Opis sytuacji finansowej nie powinien być utożsamiany z opisem sposobów finansowania. Dane takie są zawarte w sprawozdaniu finansowym. Wnosimy o usunięcie par. 13 rozporządzenia.

Pozostałe uwagi

Przepisy przejściowe i końcowe nie dotyczą tego rozporządzenia (zła numeracja rozdziału oraz paragrafów). W obecnym par. 27 ust. 2 odniesienie do wzoru formularza, co nie jest przedmiotem tego rozporządzenia.

Jako że nowe zasady dot. dokumentacji TP wg projektu nowelizacji ustawy mają wejść w życie dopiero od roku podatkowego rozpoczynającego się w dniu 1 stycznia 2017 r., należy odpowiednio zmienić daty wejścia w życie przepisów wykonawczych.

Warszawa, 19 września 2015 r.