

Warszawa, 30 sierpnia 2021 r.

Sz. P.

Jan Sarnowski

Podsekretarz Stanu

Ministerstwo Finansów, Funduszy i
Polityki Regionalnej

Szanowny Panie Ministrze,

W związku z prowadzonymi przez Ministerstwo Finansów konsultacjami publicznymi dotyczącymi 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 r., nr w wykazie UD260, dalej: **Projekt Ustawy**), poniżej przedstawiamy nasze uwagi, komentarze i propozycje w zakresie zmian wprowadzanych w przepisach dot. cen transferowych.

Poniższe uwagi odnoszą się do zmian w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: **Ustawa o CIT**), ale analogicznie dotyczą odpowiednich przepisów w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych.

L.p.	Jednostka redakcyjna projektu ustawy	Jednostka redakcyjna Projektu Ustawy	Stanowisko SSW Pragmatic Solutions
1.	Art. 2 pkt 19 lit. d	Art. 11n pkt 10 (zwolnienie TPD - refaktury)	<p>Projekt Ustawy w obecnym brzmieniu oznacza, że zwolnieniu z obowiązku dokumentacyjnego będą podlegać tylko tzw. czyste refaktury, tj. wtedy gdy jeden podmiot dokonuje refaktury dokładnie na jeden inny podmiot. W praktyce natomiast takie sytuacje stanowią rzadkość, a większość refaktur jest dokonywanych pomiędzy jednym podmiotem (refakturującym), a szeregiem innych podmiotów (otrzymujących refakturę) z zastosowaniem kluczy alokacji.</p> <p>W związku z tym, aby zwiększyć praktyczny zakres zastosowania tego zwolnienia postulujemy likwidację warunku zawartego w lit. b) tego przepisu, tj. „rozliczenie następuje bez zastosowania kluczy alokacji”.</p> <p>Jednocześnie postulujemy zmianę warunku zawartego w lit. c) w taki sposób, aby nadać mu brzmienie: „rozliczenie nie stanowi elementu innej transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym”. Obecne brzmienie tego warunku jest bowiem nieprecyzyjne i może prowadzić do interpretacji, że dana refaktura zawsze jest bardziej lub mniej (bezpośrednio lub pośrednio) związana z inną transakcją kontrolowaną – czyli w praktyce przepis nie mógłby zostać nigdy zastosowany.</p>
2.	Art. 2 pkt 21	Art. 11p ust. 1 (master file)	<p>Projekt Ustawy wprowadza zmianę polegającą na likwidacji progu materialności w wysokości 200 mln zł przychodu skonsolidowanego, po przekroczeniu którego powstaje obowiązek sporządzenia grupowej dokumentacji cen transferowych (master file).</p>

			<p>Zmiana ta prowadzi do znaczącego zwiększenia obowiązków dokumentacyjnych, zwłaszcza dla mniejszych polskich podatników i polskich grup kapitałowych, które do tej pory nie były obowiązane do sporządzenia takiej dokumentacji.</p> <p>Z perspektywy systemowej zmiana oznacza mnożenie dokumentacji opisowych przy jednoczesnej częściowej likwidacji dokumentacji analitycznych (analiz porównawczych). Efektem zmiany będzie zwiększenie obciążeń administracyjnych i obniżenie standardów co do wymaganej rynkowości rozliczeń.</p> <p>W związku z powyższym postulujemy pozostawienie dotychczasowego progu przy dokumentacji master file.</p> <p>Na marginesie należy zaznaczyć, że uchylając próg 200 mln zł zawarty w art. 11p ust. 1 pozostawiono art. 11p ust. 2, który zawiera kurs przeliczeniowy do tego progu. W związku z tym ust. 2 tego artykułu powinien być uchylony w razie ostatecznej rezygnacji z progu dla master file.</p> <p>Dodatkowo, postulujemy wyłączenie wprost w przepisie z obowiązku sporządzenia master file, jeżeli obowiązek sporządzenia local file powstaje wyłącznie w odniesieniu do transakcji, o których mowa w art. 11o ust. 1a i 1b Ustawy o CIT (tzw. transakcje rajowe, które nie są zawierane z rajami podatkowymi i w wielu przypadkach nie mają nic wspólnego z rajami podatkowymi).</p>
3.	Art. 2 pkt 22 lit. a	Art. 11q ust. 1b (zawartość dokumentacji – umowy spółki)	<p>Projekt Ustawy przewiduje dodanie nowego przepisu, zgodnie z którym w przypadku umowy spółki niebędącej osobą prawną, umowy wspólnego przedsięwzięcia lub innej umowy o podobnym charakterze analiza cen transferowych obejmuje w szczególności przyjęte zasady dotyczące praw wspólników lub stron umowy do udziału w zysku lub majątku oraz uczestnictwa w stratach.</p> <p>Należy zauważyć, że elementy składowe analizy cen transferowych zostały uregulowane w par. 2 pkt 3 Rozporządzenia MF w sprawie dokumentacji cen transferowych. Wprowadzany przepis nie stanowi zatem materii ustawowej i powinien być wprowadzony w ww. Rozporządzeniu.</p> <p>W związku z powyższym postulujemy niewprowadzanie art. 11q ust. 1b oraz skreślenie art. 11q ust. 1a Ustawy o CIT. Obie te regulacje mogą być wprowadzone w ww. Rozporządzeniu na podstawie dotychczasowej delegacji ustawowej.</p>
4.	Art. 2 pkt 22 lit. b	Art. 11q ust. 3 (zwolnienie benchmark – mikro, mali)	<p>Projekt Ustawy zakłada zwolnienie mikro i małych przedsiębiorców z obowiązku sporządzania analiz porównawczych lub analiz zgodności (służących do weryfikacji rynkowości rozliczeń), przy jednoczesnym pozostawieniu obowiązku: (1) oświadczenia przez zarządy tych spółek, że ceny transferowe są na warunkach rynkowych, oraz (2) raportowaniu w TPR np. metod weryfikacji oraz przedziałów rynkowych z analiz porównawczych. Zmiana ta zatem będzie miała jedynie pozorny charakter upraszczający, bo na zarządach spółek nadal będzie ciążyło takie same ryzyko związane z cenami transferowymi, a do prawidłowego wypełnienia TPR i złożenia oświadczenia o rynkowości cen transferowych niezbędne będzie i tak przygotowanie analizy porównawczej lub analizy zgodności.</p>

			<p>Zatem w praktyce zmiana ta może polegać na tym, że zamiast pełnego raportu z analizy porównawczej (spełniającego wymogi Rozporządzenia MF w sprawie dokumentacji cen transferowych) podatnik będzie mógł bazować na uproszczonym benchmarku w Excelu lub innych wyliczeniach. Przy czym, opieranie się na takich analizach w sytuacji, gdy za 5 lat organy podatkowe będą mogły zweryfikować poprawność takiego benchmarku i prawidłowość danych zaraportowanych w TPR nadal będzie obciążone ryzykiem po stronie podatnika uwzględniając odpowiednie sankcje KKS.</p> <p>Na marginesie należy także zaznaczyć, że zwalniając z obowiązku sporządzenia analiz porównawczych lub analiz zgodności, podatnicy nadal będą obowiązani do sporządzenia analiz cen transferowych, która oprócz tych elementów zawiera m.in. wskazanie metody weryfikacji cen transferowych czy też odniesienie ceny transferowej do wyników analiz.</p> <p>Ponadto, na potrzeby cen transferowych (ale nie tylko, bo także np. pomocy publicznej) bardziej właściwe jest bazowanie na definicjach mikro i małych przedsiębiorców nie z Prawa Gospodarczego a Rozporządzenia UE, które traktuje progi uznania za MSP w odniesieniu do całej grupy kapitałowej, a nie pojedynczych spółek, co często może prowadzić do dyskryminacji i nierównego traktowania podmiotów gospodarczych w podobnych sytuacjach.</p> <p>W związku z powyższym postulujemy kompleksową analizę sytuacji mikro i małych przedsiębiorców z perspektywy regulacji cen transferowych.</p>
5.	Art. 2 pkt 23 lit. b	Art. 11s ust. 2 zdanie pierwsze (żądanie organu)	Projekt Ustawy zawiera pomyłkę – zamiast „art. 23s ust. 1” powinno być „art. 11g ust. 1”.
6.	Art. 2 pkt 25 lit. a	art. 11t ust. 1 (termin TPR)	<p>W Projekcie Ustawy proponuje się zmianę terminów w cenach transferowych. Dotychczas dokumentację Local file oraz TPR należało złożyć do końca 9. miesiąca po zakończeniu roku. Nowe terminy mają natomiast kształtować się następująco:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Local file - do końca 10. miesiąca po zakończeniu roku, ▪ TPR – do końca 11. miesiąca po zakończeniu roku, ▪ Master file – do końca 12. miesiąca po zakończeniu roku. <p>Postulujemy ujednoczenie terminów w cenach transferowych. Do rozważenia jest wprowadzenie jednego terminu na wszystkie ww. obowiązki (np. do końca 10. lub 11. miesiąca po zakończeniu roku). Takie ujednoczenie będzie ułatwieniem przestrzegania obowiązków z zakresu cen transferowych dla podatników.</p>
7.	Art. 2 pkt 25 lit. b	Art. 11t ust. 1 i 1a (organ właściwy do TPR)	<p>Projekt Ustawy zakłada zmianę urzędu, do którego będzie składany TPR. Do tej pory wszyscy podatnicy składali TPR do Szefa KAS. Zgodnie z nową propozycją TPR ma być natomiast składany do właściwego naczelnika urzędu skarbowego. Z kolei w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi TPR ma być składany do „naczelnika urzędu skarbowego właściwego według siedziby tej spółki”.</p> <p>Zwracamy uwagę, że w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi, których przychody przekraczają 50 mln EUR (duzi podatnicy) organ właściwy jest określany zgodnie z przepisami <i>Rozporządzenia MFFiPR z dnia 28 grudnia 2020 r. w sprawie niektórych podatników i płatników, w odniesieniu do których zadania są wykonywane przez naczelnika urzędu skarbowego innego niż właściwy miejscowo</i>. Tym w wyniku</p>

			<p>zaproponowanego brzmienia przepisów w Projekcie Ustawy, TPR składany przez takie podmioty będzie przesyłany do innego organu niż organ właściwy dla tego podmiotu do spraw podatkowych.</p> <p>Postulujemy niewprowadzanie art. 11t ust. 1a (który doprowadzi do dualizmu urzędów), z kolei w art. 11t ust. 1 zastąpić słowo „podatnika“ określeniem „podmiotu“.</p>
8.	Art. 2 pkt 25 lit. c	Art. 11t ust. 2 (oświadczenie w TPR)	<p>Projekt Ustawy przewiduje likwidację oświadczenia o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych oraz o rynkowości cen transferowych jako osobnego dokumentu. Jednocześnie oświadczenie o podobnym brzmieniu zostanie dodane do TPR.</p> <p>Po pierwsze, pragniemy zwrócić uwagę, że w przypadku wielu podatników, którzy realizują wyłącznie transakcje, które są zwolnione z obowiązku dokumentacyjnego np. na podstawie art. 11n pkt. 1 Ustawy o CIT, podpisanie TPR w nowym brzmieniu będzie niemożliwe, bowiem podmioty te zostały zwolnione z obowiązku dokumentacyjnego, zatem nie mogą w TPR oświadczyć, że dokumentacja cen transferowych została sporządzona.</p> <p>Po drugie, nowe brzmienie oświadczenia, tj. potwierdzenie, że „lokalna dokumentacja cen transferowych została sporządzona zgodnie ze stanem rzeczywistym“ wymaga doprecyzowania. Zwrócić należy uwagę, że lokalna dokumentacja cen transferowych składa się z kilku elementów, które można roboczo podzielić na 3 elementy: część opisowa, część analityczna, załączniki. W przypadku części analitycznej (m.in. analiza porównawcza) niemożliwe jest oświadczenie, że ta część jest zgodna ze stanem rzeczywistym, gdyż nie zawiera ona opisu rzeczywistości (np. opisu transakcji, podmiotów, rynku), lecz stanowi analizę finansową (często opartą o dane zewnętrzne), które prezentują pewne wyniki tego „jak być powinno“, żeby być w zgodzie z zasadą ceny rynkowej. Tym bardziej opisu i założeń metodologicznych danej analizy nie można oceniać przez pryzmat zgodności ze stanem rzeczywistym. Z kolei części opisowe dokumentacji również w wielu przypadkach mogą być poddane interpretacji, co zależy choćby od oceny istotności pewnych założeń lub zdarzeń.</p> <p>W związku z powyższym należy przyjąć, że racjonalnym kryterium według, którego można oceniać spełnienie obowiązków ustawowych powinno być to czy dany podmiot sporządził kompletną dokumentację cen transferowych, tj. taką, która zawiera wszystkie elementy zgodnie z ustawą i rozporządzeniem. Postulujemy, aby oświadczenie podatnika ograniczało się wyłącznie do tego zakresu (przy jednoczesnym wyłączeniu z obowiązku składania takiego oświadczenia przez podatników zwolnionych z obowiązku dokumentacyjnego – co zostało rozwinięte powyżej).</p> <p>Na marginesie należy zwrócić uwagę, że w wyniku wprowadzenia od 2021 r. art. 11o ust. 1a i 1b Ustawy o CIT, informację TPR będą składać także podatnicy dokonujący wielu transakcji z podmiotami niepowiązаныmi (gdzie nie uda się ustalić beneficial ownera lub obalić domniemania ustawowego). W takich przypadkach może mieć miejsce sytuacja, gdy podatek nie ma transakcji z podmiotami powiązаныmi, a mimo to będzie zobowiązany do zaraportowania w TPR transakcji z podmiotami niepowiązаныmi i oświadczyć, że są one „zawierane na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązаны“. W tym kontekście treść oświadczenia również wymaga doprecyzowania, zwłaszcza jeśli transakcje te będą zwolnione z obowiązku sporządzenia analiz porównawczych.</p>



9.	Art. 2 pkt 25 lit. d	Art. 11t ust. 2b (nieodpłatne świadczenia)	<p>Zgodnie z Projektem Ustawy, na potrzeby oświadczenia o TPD, w przypadku otrzymania nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw lub innych świadczeń w naturze stanowiących przychód, ceny transferowe uważa się za ustalone na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, jeżeli przychód ten został dla celów podatkowych wykazany zgodnie z zasadą ceny rynkowej.</p> <p>W praktyce może być wiele przypadków, kiedy ma miejsce określona transakcja (np. otrzymanie prawa do znaku towarowego), a w wyniku analizy zostanie ustalone, że zgodnie z zasadą ceny rynkowej niezasadne jest pobieranie wynagrodzenia z tego tytułu (np. w wyniku analizy DEMPE niezasadne jest wprowadzenie opłat licencyjnych), a zatem w tym przypadku przychód z tytułu nieodpłatnego świadczenia w ogóle nie powinien wystąpić.</p> <p>W związku z powyższym postulujemy doprecyzować (w treści przepisu lub przynajmniej w uzasadnieniu do ustawy), że w przypadku transakcji nieodpłatnych, których warunki zostały ustalone zgodnie z zasadą ceny rynkowej, a zatem nie powstanie nieodpłatne świadczenie, nie występują przeszkody do złożenia oświadczenia o rynkowości cen transferowych.</p>
10.	-	Art. 11o ust. 1a i 1b (raje podatkowe)	<p>Postulujemy uchylenie art. 11o ust. 1a i 1b Ustawy o CIT.</p> <p>Przepisy te nałożyły na podatników niewspółmierne obowiązki biurokratyczne zobowiązujące wszystkich podatników w Polsce do weryfikowania wszystkich swoich kontrahentów (powiązanych i niepowiązanych, krajowych i zagranicznych), z którymi dokonywane są transakcje powyżej 500 tys. zł. pod kątem ustalenia czy kontrahent nie dokonuje jakichkolwiek rozliczeń z rajami podatkowymi, albo pod kątem ustalenia kto występuje jako tzw. <i>beneficial owner</i>. Wywiązanie się z tym obowiązków w praktyce u wielu podatników będzie niemożliwe.</p> <p>Szczegółowe uwagi, rozszerzone uzasadnienie i kompleksowe rozwiązania w tym zakresie zostały przedstawione na wcześniejszych etapach konsultacji.</p>

Z poważaniem,

Aleksy Miarkowski

Partner, Szef Zespołu Cen Transferowych, Doradca podatkowy

SSW Pragmatic Solutions