Gdańsk, 15.01.2019

Sz. P.

Filip Świtała

Podsekretarz Stanu

Ministerstwo Finansów

Szanowny Panie Ministrze,

W odpowiedzi na pismo z dnia 16 listopada 2018 r. (sygn. DCT1.8201.2.2018) dotyczące konsultacji podatkowych w sprawie przepisów ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 poz. 2193, zwanej dalej: „Ustawą”), wprowadzających istotne zmiany w obszarze cen transferowych, poniżej przesyłamy uwagi oraz opinie odnośnie wymienionego aktu prawnego.

W poniższych komentarzach odnosimy się do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej jako: „updop”). Biorąc pod uwagę spójne brzmienie updop oraz ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie cen transferowych, należy uznać, iż zgłoszone poniżej uwagi w równym stopniu odnoszą się, zarówno do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jak i updop.

Art. 11a ust. 2 pkt 2 updop – definicja znaczącego wpływu, w kontekście powiązań osobowych spółek z udziałem Skarbu Państwa

Zgodnie z art. 11a ust. 2 pkt 2 updop, przez wywieranie znaczącego wpływu, o którym mowa w ust. 1 pkt 4 lit. a i b, rozumie się faktyczną zdolność osoby fizycznej do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej.

W przypadku spółek ze znaczącym udziałem Skarbu Państwa, zgodnie z ustawą o zasadach zarządzania mieniem państwowym z dnia 16 grudnia 2016 r. (tj. Dz.U. z 2018 r. poz. 1182) Prezes Rady Ministrów lub wyznaczony przez niego członek Rady Ministrów wykonuje uprawnienia z akcji w zakresie zawierającym się w definicji znaczącego wpływu wywieranego przez osobę fizyczną. W związku z tym oraz zgodnie z literalną wykładnią wyżej przytoczonego art. 11a ust. 2 pkt 2 updop, powiązanie poprzez osobę fizyczną (wywierającą znaczący wpływ) istnieje dla tych spółek Skarbu Państwa, gdzie osoba fizyczna w postaci np. członka Rady Ministrów wywiera wpływ na kluczowe decyzje danej spółki. Takie rozumienie przepisu prowadzi do poszerzenia kręgu podmiotów powiązanych o podmioty powiązane jedynie poprzez nadzór ze strony tego samego ministerstwa bądź ministra.

W praktyce, z punktu widzenia działów przygotowujących dokumentację cen transferowych spółki, często brak jest możliwości ustalenia oraz weryfikacji czy konkretna osoba z ramienia ministerstwa faktycznie wywiera znaczący wpływ na daną spółkę. Wydaje się, że bez wpływu na stosowanie art. 11a ust. 2 pkt 2 updop pozostaje wyłączenie zawarte w art. 11n updop. Zgodnie z art. 11n pkt 5 updop, w przypadku gdy powiązania wynikają wyłącznie z powiązania ze Skarbem Państwa lub jednostkami samorządu terytorialnego lub ich związkami, dla takich transakcji nie ma obowiązku sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych.

Zdaniem Spółki, powyższe wyłączenie powinno odnosić się do powiązań o charakterze osobowym – w tym kontekście prosimy o wyjaśnienie zakresu przedmiotowego zwolnienia w zakresie powiązań osobowych, które zachodzą przez osobę fizyczną wywierającą wpływ na spółki w ramach różnych grup kapitałowych z udziałem Skarbu Państwa.

Art. 11n ust. 1 updop – obowiązek sporządzenia dokumentacji cen transferowych dla transakcji z podmiotami wyłączonymi z obowiązku na podstawie 11n ust. 1 updop, świadczonych równocześnie na rzecz podmiotów zagranicznych bądź wykazujących straty podatkowe

W przypadku transakcji kontrolowanej świadczonej przez podatnika jednocześnie (np. na podstawie jednej wielostronnej umowy) na rzecz podmiotów spełniających warunki zwolnienia z obowiązku sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych (na podstawie art. 11n ust. 1 updop) oraz podmiotów niespełniających warunków zwolnienia z obowiązku sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, niejasnym zagadnieniem jest kwestia wysokości progów dokumentacyjnych dla transakcji jednego rodzaju.

Wyjaśnienia wymagają kwestie:

1. Czy w przypadku transakcji jednego rodzaju świadczonych jednocześnie na rzecz:
* podmiotów niezwolnionych z obowiązku sporządzenia dokumentacji lokalnej oraz
* podmiotów zwolnionych z obowiązku z sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych,

należy uznać, że dokumentację dla takiej transakcji należy przygotować tylko dla transakcji z podmiotami niezwolnionymi z obowiązku sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych?

Zdaniem Spółki, w przypadku przedstawionym powyżej nie ma obowiązku przygotowania dokumentacji dla transakcji zwolnionych z obowiązku sporządzenia dokumentacji cen transferowych na podstawie art. 11n updop. Przyjęcie odmiennego podejścia prowadziłoby do konieczności dokumentowania również transakcji nieistotnych, co jest sprzeczne z celem Ustawy.

1. Czy w sytuacji kiedy wartość jednorodnej transakcji na rzecz podmiotów niezwolnionych z obowiązku sporządzenia dokumentacji nie przekracza progu wskazanego w art. 11k updop, natomiast suma wartości transakcji na rzecz podmiotów zwolnionych oraz niezwolnionych z obowiązku sporządzenia lokalnej dokumentacji (łącznie) dla danej transakcji przekracza próg z art. 11k updop, podatnik jest obowiązany przygotować lokalną dokumentację dla transakcji z podmiotami niezwolnionymi na podstawie art. 11n ust. 1 (bądź też wszystkimi stronami transakcji)?

Zdaniem Spółki, zgodnie z art. 11k updop, wartość transakcji, dla potrzeb odniesienia do progów dokumentacyjnych wskazanych w art. 11k ust. 2 updop, jest ustalana bez względu na liczbę dokumentów księgowych, dokonanych lub otrzymanych płatności oraz podmiotów powiązanych, z którymi zawierana jest transakcja kontrolowana. Należy jednak mieć na uwadze, że na mocy przepisu szczegółowego art. 11n updop, wyłączone z obowiązku dokumentacji są pewne typy transakcji kontrolowanych np. zawierane między spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową. Uwzględnienie wartości transakcji pomiędzy podmiotami zwolnionymi z obowiązku przygotowania lokalnej dokumentacji cen transferowych dla potrzeb wyliczenia progu dokumentacyjnego transakcji niepodlegających zwolnieniu z obowiązku przygotowania lokalnej dokumentacji cen transferowych mogłoby prowadzić do konieczności udokumentowania transakcji nieistotnych (np. w przypadku transakcji na dużą wartość zawartych pomiędzy spółkami z grupy kapitałowej oraz tego samego rodzaju transakcji o niskiej wartości z podmiotem spoza grupy kapitałowej), co jest sprzeczne z celem Ustawy.

Art. 11e updop – obowiązki formalne związane z korektą cen transferowych

Zgodnie z art. 11e updop, jednym z warunków dokonania korekty cen transferowych jest posiadanie w momencie dokonania korekty przez podatnika oświadczenia podmiotu powiązanego, że podmiot ten dokonał korekty cen transferowych w tej samej wysokości, co podatnik. Wyjaśnienia wymaga forma takiego oświadczenia.

1. Czy wystarczające jest posiadanie oświadczenia zawartego w umowie pomiędzy stronami transakcji, że strony transakcji będą dokonywać korekt?
2. Czy wystarczająca jest zgoda podmiotu powiązanego w formie emaila bądź tzw. zgoda milcząca jeżeli takie postanowienia przewiduje umowa pomiędzy podmiotami?

Zdaniem Spółki, skoro w art. 11e updop nie zawarto postanowień regulujących formę oraz termin oświadczenia o dokonaniu korekty, możliwe jest jego uzyskanie w dowolnej formie i dowolnym terminie.

Art. 11l updop – wartość transakcji w przypadku pożyczek

Zgodnie z art. 11l updop, wartość transakcji kontrolowanej w przypadku transakcji pożyczki i kredytu odpowiada wartości kapitału, określonej w pierwszej kolejności na podstawie umów lub innych dokumentów, a w przypadku gdy nie jest możliwe określenie tej wartości na podstawie umowy lub innego dokumentu określa się na podstawie otrzymanych lub przekazanych płatności.

1. Jak należy traktować podpisane pod koniec roku podatkowego umowę na otwartą linię pożyczkową do wysokości przekraczającej 10 mln zł, natomiast płatności wynikające z tej umowy zostały dokonane w roku następnym, jednak w kwocie mniejszej niż 10 mln zł? Czy w tej sytuacji, zakładając, że nie zostały w tym roku zawarte inne umowy pożyczkowe, powstaje obowiązek dokumentacyjny? Jeżeli tak, to w którym roku dla takiej pożyczki będzie istniał obowiązek sporządzenia dokumentacji?

Zdaniem Spółki, zgodnie z art. 720 Kodeksu cywilnego (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 1025), przez umowę pożyczki dający pożyczkę zobowiązuje się przenieść na własność biorącego określoną ilość pieniędzy albo rzeczy oznaczonych tylko co do gatunku, a biorący zobowiązuje się zwrócić tę samą ilość pieniędzy albo tę samą ilość rzeczy tego samego gatunku i tej samej jakości. Ponieważ w umowie linii pożyczkowej nie mamy do czynienia z „określoną ilością pieniędzy”, którą dający pożyczkę zobowiązuje się przenieść na rzecz pożyczkobiorcy, dlatego udzielenie linii pożyczkowej na kwotę maksymalną nie powinno być traktowane na równi z pożyczką na określoną kwotę zapisaną w umowie. Z tego względu, zgodnie z treścią art. 11l updop, jeżeli maksymalna wartość linii kredytowej wynikająca z umowy przekracza 10 mln zł, a jednocześnie wartość faktycznie udzielonej pożyczki w danym roku podatkowym nie przekracza kwoty 10 mln zł, taka transakcja nie powinna być przedmiotem lokalnej dokumentacji cen transferowych.

Art. 11t updop - zakres informacji w TP-R w przypadku spółek realizujących transakcje wielostronne

W przypadku transakcji kontrolowanej świadczonej przez podatnika jednocześnie (np. na podstawie jednej wielostronnej umowy) na rzecz podmiotów spełniających warunki zwolnienia z obowiązku sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych (na podstawie art. 11n ust. 1 updop) oraz podmiotów niespełniających warunków zwolnienia z obowiązku sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, niejasnym zagadnieniem jest kwestia prezentacji danych w informacji o cenach transferowych (TP-R).

Co do zasady w TP-R prezentowane są dane nt. transakcji objętych obowiązkiem dokumentacyjnym oraz dane transakcji realizowanych przez podmioty korzystające ze zwolnienia z obowiązku sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych na podstawie art. 11n ust. 1 updop. Należy na marginesie dodać, że art. 11t ust. 1 updop, określający zakres podmiotowy i przedmiotowy jest niejasny w tym sensie, że nie jest wskazane w jakim zakresie (jakich transakcji) podmioty korzystające ze zwolnienia z obowiązku dokumentacyjnego, zobowiązane są sporządzić informację TP-R. Należy domniemywać, że w informacji TP-R zostaną zaprezentowane dane nt. transakcji, w odniesieniu do których podatnik zastosował zwolnienie z obowiązku dokumentacyjnego.

W kontekście powyższego, w przypadku transakcji wielostronnych, tj. zawieranych przez jednego podatnika z wieloma podmiotami, pojawiają się wątpliwości, czy w informacji TP-R należy wskazać dane wszystkich kontrahentów dane transakcji, bez względu na wielkość obrotu z danym kontrahentem?

Zdaniem Spółki odpowiedź na wyżej postawione pytania, w kontekście zapisów Ustawy oraz Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie informacji o cenach transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, jest twierdząca. Niemniej pragniemy zwrócić uwagę, że w efekcie zakres prezentowanych informacji może okazać się niewspółmiernie szeroki i sprzeczny z celem Ustawy.