

Warszawa, 10 lipca 2023 r.
KL/265/119/ASW/2023

Pan
Artur Soboń
Sekretarz Stanu
Ministerstwo Finansów

Szanowny Panie Ministrze,

W nawiązaniu do pisma z dnia 19 czerwca 2023 r. znak sprawy DD5.8203.6.2022 kierującego do konsultacji projekt objaśnień podatkowych w zakresie podatku od przerzuconych dochodów, przekazuję uwagi Konfederacji Lewiatan.

Z poważaniem



Maciej Witucki
Prezydent Konfederacji Lewiatan

Załącznik:

Uwagi Konfederacji Lewiatan do projektu objaśnień podatkowych w zakresie podatku od przerzuconych dochodów.

Uwagi Konfederacji Lewiatan do projektu objaśnień podatkowych w zakresie podatku od przeliczonych dochodów.

1. Ograniczenia wynikające z art. 24aa ustawy o CIT a wydatki poniesione przed 2022 r.

W naszej ocenie skoro art. 24aa ustawy o CIT obowiązuje od 2022 r. a został zmieniony od 2023 r., to nie stosuje się ograniczeń z niego wynikających do wydatków poniesionych przed 2022 r., a ujętych dla celów podatkowych w 2022 r. lub kolejnych okresach. Jak rozumiemy, na podstawie projektu objaśnień, intencją ustawodawcy było wskazanie, że przepisy art. 24aa ustawy o CIT mają zastosowanie wyłącznie do wydatków poniesionych w momencie obowiązywania ww. przepisów wskazując, iż *„podstawę opodatkowania w podatku od przeliczonych dochodów ustala się w poszczególnych latach, w których odpisy amortyzacyjne zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Obejmuje to jednakże wyłącznie dochody (przychody) uzyskane od 2022 r., tj. przeliczone dochody wynikające z praw nabytych od dnia wejścia w życie przepisów o podatku od przeliczonych dochodów”*.

Na str. 42 dokumentu w odniesieniu do podatku rozliczanego za 2022 r. wskazano, że:

„W przypadku kosztów opłat licencyjnych, które podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów na moment zbycia danej WNiP, zgodnie ze stanem prawnym na 2022 r., na podstawie opodatkowania w podatku od przeliczonych dochodów składają się koszty poniesione. Przepisy obowiązujące w 2022 r. nie zastrzegają bowiem opodatkowania podatkiem od przeliczonych dochodów wyłącznie do kosztów rozliczonych w danym roku w koszty uzyskania przychodu”.

Proponujemy doprecyzowanie przykładu dotyczącego 2022 r., ponieważ obecne sformułowanie budzi istotne wątpliwości w zakresie tego czy koszt poniesiony przed 2022 r. rozpoznany dla celów podatkowych np. w 2022 r. będzie podlegał dyspozycji (ograniczeniom) wynikającym z art. 24aa ustawy o CIT i wydaje się być niespójny z przykładem podanym powyżej dot. przepisów obowiązujących od 2023 r.

Dodatkowo, dla precyzji i uniknięcia wątpliwości interpretacyjnych prosimy o wskazanie przykładu dotyczącego innych wydatków niż amortyzacja/WNiP poniesionych przed wejściem w życie przepisów, które są rozliczane w czasie dla celów podatkowych np. wydatek poniesiony w 2019 r. ale rozpoznawany w czasie jako KUP proporcjonalnie do czasu trwania kontraktu. Zależy nam na precyzyjnym podkreśleniu, że tego typu wydatki nie będą objęte dyspozycją art. 24aa ustawy o CIT.

Mając na uwadze zasadę zakazu retrospektywnego działania przepisów prawa podatkowego na niekorzyść podatników, jak również obecne brzmienie projektu objaśnień wskazujące, że przepisy art. 24aa ustawy o CIT nie znajdą zastosowanie do wydatków poniesionych przez polski podmiot przed 2022 r. niezależnie od tego, że wydatek zostanie rozpoznany dla celów podatkowych w przyszłości, warto jednoznacznie wskazać w wyjaśnieniach, że taka sama zasada znajdzie zastosowanie przy obliczaniu udziału przychodów zagranicznego podmiotu z tzw. polskiego źródła. Innymi słowy, jeżeli wydatek został poniesiony (zapłacony) przez polski podmiot przed 2022 r. ale zostanie rozpoznany jako przychód przez zagraniczny podmiot dla

celów rachunkowych lub podatkowych w późniejszym terminie, to ww. wartość nie powinna być brana pod uwagę przy wyliczaniu proporcji przychodów z tzw. polskiego źródła do łącznych przychodów. Innymi słowy przychody zagranicznego podmiotu otrzymywane z Polski powinny być na potrzeby brzożenia art. 24aa ustawy o CIT rozpoznawane w roku otrzymania zapłaty.

2. Koszty poniesione pośrednio do podmiotu powiązanego.

Wnosimy o precyzyjne określenie na czym polega pośrednie poniesienie kosztów. W szczególności prosimy o wskazanie, że jeżeli zagraniczny podmiot jest odbiorcą rzeczywistym płatności np. odsetek, licencji, usług to nie podlega już badaniu dalszy przepływ finansowy. Mając na uwadze obecną sytuację ekonomiczną podmioty holdingowe, finansowe (banki) aktywnie operują środkami finansowymi, aktywami które z jednej strony często są nabywane od innych podmiotów, a następnie są odsprzedawane z marżą. Nie zmienia to jednak faktu, że podmioty te często ponoszą szereg ryzyk ekonomicznych związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, są odpowiedzialne za podejmowanie decyzji o charakterze zarządczym i są odbiorcami rzeczywistymi płatności. Podobna sytuacja może dotyczyć również centrów usługowych, które kupują usługi od innych podmiotów i odsprzedają je dalej. Zarządzają relacjami z klientem, ponoszą ryzyka ekonomiczne związane z prowadzoną działalnością gospodarczą. Z natury prowadzonej działalności gospodarczej środki finansowe zazwyczaj są refinansowane.

Wskazanie, że przepis art. 24aa ustawy o CIT ma zastosowanie do kosztów wypłacanych pośrednio od podmiotu powiązanego może prowadzić do sytuacji, w której pomimo tego, że dany podmiot jest rzeczywistym odbiorcą płatności i wypłaca część środków finansowych do innego podmiotu, w ramach prowadzonej działalności gospodarczej i posiadaniu statusu odbiorcy rzeczywistego, to faktycznie dana wypłata jest przedmiotem opodatkowania na gruncie art. 24aa ustawy o CIT. Mając na uwadze nadrzędny cel przepisów jakim jest przeciwdziałanie agresywnej optymalizacji podatkowej, wydaje się, że literalne brzmienie przepisu z 2022 r., wykracza poza cel ustawodawcy i może powodować opodatkowanie zdarzeń które nie mają nic wspólnego z agresywną optymalizacją, ale są standardową działalnością operacyjną przedsiębiorstw holdingowych, banków. Mając na uwadze powyższe prosimy o doprecyzowanie w objaśnieniach, że przepisy mają zastosowanie wyłącznie do zdarzeń, które noszą elementy agresywnej optymalizacji podatkowej.

3. Oświadczenia składane przez podmiot zagraniczny.

Oświadczenie o braku przekazania środków do innego podmiotu, jak zostało opisane powyżej, w praktyce biznesowej Spółki reinwestują środki finansowe również kupując usługi od innych podmiotów z grupy i takie działanie nie mają na celu nic wspólnego z agresywną optymalizacją. Mając na uwadze powyższe, trudno wymagać od podmiotów zagranicznych by składały oświadczenie, o tym, że środki nie były przekazywane do innego podmiotu powiązanego. Mając na uwadze złożoność biznesową licznych transakcji, tak zaprezentowane sformułowanie jest zbyt

daleko idącym wymogiem, który nie wynika z przepisów podatkowych, a może w praktyce spowodować, że organy podatkowe będą od podatników w przyszłości wymagały takiej formy oświadczenia. Rekomendujemy zatem usunięcie tego fragmentu z projektu objaśnień.

Ponadto, należy wskazać, iż przepisy art. 24aa ustawy o CIT nie przewidują dodatkowych warunków formalnych w postaci konieczności złożenia oświadczenia w formie pisemnej, dlatego prosimy o doprecyzowanie, że wystarczająca jest forma dokumentowa pozwalająca na ustalenie, kto złożył stosowne oświadczenie. Podobnie w projekcie objaśnień wskazano, że rekomendowane jest posiadanie kopii sprawozdania finansowego poświadczona za zgodność z oryginałem lub dokumentu elektronicznego opatrzonego kwalifikowanym podpisem elektronicznym. Mając na uwadze realia biznesowe oraz zagraniczne wymogi formalne (fakt, że w wielu krajach europejskich nie ma konieczności posługiwania się „kwalifikowanym podpisem elektronicznym” tylko podpisami elektronicznymi umożliwiającymi identyfikację osoby która takie oświadczenie złożyła np. podpisy w tzw. „docu sign”) prosimy o wskazanie, że wystarczające jest posiadanie kopii sprawozdania finansowego.

4. Stawka podatku obowiązująca w kraju zagranicznym.

Wnioskujemy o doprecyzowanie zarówno w odniesieniu do przepisów obowiązujących w 2022 r. jak również w zmienionym brzemieniu obowiązującym od 2023 r., iż przepis nie będzie stosowany w odniesieniu do podmiotów, których stawka opodatkowania jest poniżej 14,25%, jednak jednocześnie nie stoi na przeszkodzie by zagraniczny podmiot mógł skorzystać z innych form rozliczeń podatku przewidzianymi przepisami prawa m.in.:

- (i) skorzystać z odliczenia straty z lat ubiegłych,
- (ii) w ramach podatkowej grupy kapitałowej rozliczyć przychód z wynikami innych podmiotów z grupy kapitałowej.

Obecne brzmienie przepisów budzi bardzo dużo wątpliwości interpretacyjnych, a takie doprecyzowanie byłoby spójne również z rozwiązaniami istniejącymi obecnie na gruncie prawa polskiego. Zależy nam na precyzyjnym podkreśleniu, że tego typu sytuacje nie będą objęte dyspozycją art. 24aa ustawy o CIT.

5. Weryfikacja niskiego opodatkowania.

Co do zasady podatnik zobligowany jest do ustalenia stawki nominalnej podatku dochodowego odnoszącego się do poszczególnych dochodów / przychodów podmiotu powiązanego z poszczególnymi tytułami, o których mowa w art. 24 aa ust 3 pkt 1-5, z uwzględnieniem przysługujących podmiotowi powiązanemu ulg (odliczeń od podstawy opodatkowania albo od podatku) lub zwroty podatku, związane z przychodem z danego tytułu np. przychodem z odsetek, usług zarządczych, należności licencyjnych, przy czym nie uwzględnia się kosztów związanych z tym przychodem.

W zakresie tego warunku (strona 20-22 objaśnień) nakłada się na podatnika obowiązek znajomości przepisów obowiązujących w kraju siedziby podmiotu powiązanego w zakresie

wszelkich ulg preferencyjnych (odliczeń od podstawy opodatkowania albo od podatku) dotyczących kosztów, o których mowa w art. 24 aa ust 3 pkt 1-5 ustawy CIT, bowiem przy ustaleniu stawki nominalnej, podatnik jest zobligowany uwzględnić wszelkie preferencje z jakich może skorzystać podmiot powiązany na gruncie przepisów kraju jego siedziby. Użyte na stronie 23 objaśnień sformułowanie „chodzi o odliczenia możliwe do ustalenia, w oparciu o przepisy danego kraju”, w żaden sposób nie wskazuje podatnikowi zakresu ulg /odliczeń, jakie podatnik powinien uwzględnić przy ustalaniu stawki nominalnej, jak również nie precyzuje jakie przepisy kraju siedziby podmiotu powiązanego winny być brane pod rozwagę. Nie wskazuje też kryteriów oceny czy coś jest możliwe do ustalenia.

Wobec powyższego wnosimy o jednoznaczne potwierdzenie czy chodzi o przysługujące odliczenia czy też dokonane przez podmiot powiązany? Zestawiając bowiem treść przepisu art.24aa ust 2a ustawy o CIT, objaśnienia umieszczone na stronie 22 (patrz 6.1 objaśnień) oraz na stronie 38 (zaświadczenie organu podatkowego potwierdzające brak ulg i zwolnień), istnieje wątpliwość, czy chodzi o preferencje przysługujące czy te z których podmiot powiązany rzeczywiście skorzystał.

Należy doprecyzować użytego w objaśnieniach sformułowania „możliwe do ustalenia” tj. na jakim etapie czynności i po wykonaniu jakich czynności podatnik może uznać, iż dochował należytej staranności w tym zakresie.

Z kolei w zakresie przysługujących zwrotów podmiotowi powiązanemu w zakresie kosztów, o których mowa w art. 24 aa ust 3 pkt 1-5 ustawy o CIT o doprecyzowanie czy chodzi o przysługujące czy też otrzymane zwroty.

6. Weryfikacja transferu przychodu do innego podmiotu powiązanego.

W świetle art. 24aa ust. 2 pkt 3 lit. b, przekazanie przychodów ma miejsce również, jeżeli „przychody te składają się na zysk przeznaczony do wypłaty, bez względu na termin, w formie dywidendy lub innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych”. W tym zakresie podatnik jest zobligowany do weryfikowania tego warunku aż do upływu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych (strona 32 objaśnień).

Wnosimy o doprecyzowanie i przedstawienie wskazówek jak należy rozumieć taką weryfikację wraz z podaniem konkretnego przykładu powiązanego z terminami przedawnienia zobowiązania podatkowego.

7. Inne uwagi.

- a) proponujemy doprecyzować, że przepisy art. 24aa ustawy o CIT nie mają zastosowania m.in. do instytucji finansowych. Podobne wyłączenia istnieją już w przepisach np. w art. 7b ustawy o CIT.
- b) zakres stosowania wyłączenia dla wybranych grup podmiotów ogranicza się na ten moment do krajów UE oraz EOG prowadzących rzeczywistą działalność gospodarczą.

Wnosimy o rozszerzenie katalogu o inne kraje europejskie jak np. Wielka Brytania czy Szwajcaria.

- c) wskazujemy, że na stronie 8 projektu objaśnień w ostatnim akapicie pierwszego zdania wskazano odesłanie do nieistniejącego ust. 1 art. 24aa ustawy o CIT.

Konfederacja Lewiatan, KL/265/119/ASW/2023