



LEWIATAN

Polska Konfederacja  
Pracodawców Prywatnych  
Lewiatan  
ul. Zbyszka Cybulskiego 3  
00-727 Warszawa

tel. (+48) 22 55 99 900  
fax (+48) 22 55 99 910  
lewiatan@pkpplewiatan.pl  
www.pkpplewiatan.pl

member of  BUSINESSEUROPE

Warszawa, 14 maja 2013 r.

PKPP/319/88/PP/2013

Pan  
**Jacek Rostowski**  
Minister Finansów

*Szanowny Panie Ministrze,*

W imieniu Polskiej Konfederacji Pracodawców Prywatnych Lewiatan w odpowiedzi na pismo: DD5/0301/1/uzg.zew./DZQ/2013/RD-26463 przekazuję opinię do projektu z dnia 30 kwietnia 2013 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

*Z poważaniem*

Henryka Bochniarz  
Prezydent Konfederacji Lewiatan



## **Uwagi PKPP Lewiatan do Projektu „Ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych” (Projekt z dnia 30 kwietnia 2013 r.)**

Uwagi do Projektu „Ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych” (dalej: „Projekt”) w zakresie dotyczącym ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: „ustawa o CIT”). Uwagi te pozostają aktualne również dla analogicznych zmian projektowanych w zakresie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

### **1. Zmiany w zakresie opodatkowania zagranicznych spółek kontrolowanych (nowy art. 24a)**

#### **1.1 Skutki proponowanych zmian**

Proponowane zmiany dotyczące opodatkowania zagranicznej spółki kontrolowanej (CFC) raczej nie przyniosą spodziewanych korzyści dla Skarbu Państwa. Obecny stan prawny stanowi poważną zachętę dla przedsiębiorców do inwestowania zysków oraz prowadzenia działalności gospodarczej poza granicami kraju. To z kolei umacnia konkurencyjność polskich podatników w stosunku do podmiotów z innych państw członkowskich, co przekłada się z kolei na ich kondycję finansową i w konsekwencji zwiększa wpływy do budżetu. Proponowane rozwiązanie nałoży na wielu polskich przedsiębiorców dodatkowe obowiązki i obciążenia fiskalno-administracyjne, które niewątpliwie przyczynią się do wyhamowania ich rozwoju.

Planowane zmiany należy ocenić negatywnie również dlatego, że w znaczącym stopniu zniechęcą polskich podatników do podejmowania działalności w ramach Unii Europejskiej (UE), co będzie stało w sprzeczności z podstawowymi zasadami wolnego rynku i swobodami przedsiębiorczości i przepływu kapitału. Należy rozważyć, czy projektowane przepisy w obecnym kształcie nie naruszają prawa unijnego.

#### **1.2 Brak pełnego / właściwego wyłączenia dla spółek z UE (art. 24a ust. 15)**

Zgodnie z Projektem przepisy dotyczące CFC nie znajdą zastosowania w przypadku stwierdzenia, że zagraniczna spółka kontrolowana będąca rezydentem podatkowym w jednym z krajów UE / EOG prowadzi w takim kraju rzeczywistą działalność gospodarczą. Zapisu tego nie można uznać za urzeczywistniający realizację swobody przedsiębiorczości, która ma charakter nadrzędny i obowiązuje bez ograniczeń na terytorium Unii Europejskiej. Zróżnicowane traktowanie podatkowe uzależnione w rzeczywistości od poziomu opodatkowania obowiązującego w danym państwie członkowskim (do czego sprowadzają się zapisy Projektu) w znaczący sposób utrudni wykonywanie swobody przedsiębiorczości przez polskich podatników w ramach UE / EOG. Celem swobody przedsiębiorczości obowiązującej w ramach UE / EOG jest umożliwienie obywatelom państwa członkowskiego utworzenia drugiego zakładu w innym państwie członkowskim w celu wykonywania tam działalności oraz wspieranie w ten sposób wzajemnego gospodarczego i społecznego przenikania wewnątrz Wspólnoty (Unii) na płaszczyźnie działalności wykonywanej na własny rachunek (zob. sprawa C-2/74 Reyners). W tym celu swoboda przedsiębiorczości zmierza do umożliwienia obywatelom Unii uczestniczenia w sposób stały i ciągły w życiu gospodarczym państwa członkowskiego innego niż państwo członkowskie pochodzenia i do osiągania z tego korzyści (zob. sprawa C-55/94 Gebhard). Ograniczenie swobody przedsiębiorczości jest dopuszczalne jedynie wówczas, gdy jest to uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego i dodatkowo powinno ono być właściwe dla zagwarantowania realizacji danego celu i nie wykroczać poza to, co jest niezbędne dla jego osiągnięcia. Jednocześnie, z utrwalonego orzecznictwa wynika, że istnienie korzyści wynikającej z niższego opodatkowania spółki zależnej z siedzibą w państwie członkowskim innym niż to, w którym została założona spółka dominująca, samo w sobie nie upoważnia tego ostatniego państwa członkowskiego do wyrównywania tej korzyści poprzez mniej korzystne traktowanie spółki dominującej pod względem podatkowym (zob. np. sprawa C-422/01 Skandia i Ramstedt). Konieczność zapobieżenia zmniejszeniu wpływów z podatków nie należy ani do

celów określonych w traktacie, ani też do nadrzędnych względów interesu ogólnego mogących uzasadnić ograniczenie swobody przedsiębiorczości (zob m.in. sprawa C-136/00 Danner).

Tymczasem, z brzmienia proponowanych przepisów, jak również uzasadnienia do projektu wynika, iż nadrzędnym celem zmian (również, a nawet w szczególności w kontekście spółek zależnych z UE / EOG) jest właśnie zapobieganie erozji podstawy opodatkowania polskich podatników przy wykorzystywaniu wehikułów z krajów stosujących preferencyjne zasady opodatkowania danych kategorii przychodów (m.in. Cypr, Luxemburg, Szwajcaria). Takiego rozwiązania nie da się pogodzić z jedną z podstawowych i fundamentalnych zasad obowiązujących na terytorium Unii, jaką jest swoboda przedsiębiorczości.

Za niewłaściwe należy uznać uzależnienie wyłączenia stosowania przepisów dot. CFC od wykazania przez podatnika faktu prowadzenia przez niego rzeczywistej działalności gospodarczej.

Jak wynika z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: „TSUE”), stosowanie takich przepisów dopuszczalne jest jedynie w przypadku tzw. „czysto sztucznych struktur”, przy czym pojęcie to należy wiązać z fizycznym istnieniem spółki CFC, w tym posiadaniem lokalu, personelu i wyposażenia (wykonywanie faktycznej działalności przez spółkę CFC). Jest to więc kategoria faktyczna i w żaden sposób nie powiązana ani z rodzajem wykonywanej działalności (pasywnym lub aktywnym), ani z motywacją podatnika. Chodzi tu więc wyłącznie o takie sytuacje, w których mamy do czynienia z pustymi spółkami (tzw. „firmami krzakami” lub „spółkami adresowymi”), którym nie można przypisać żadnej aktywności i fizycznego bytu w państwie członkowskim jej siedziby. A contrario należy uznać, że w przypadku stwierdzenia, iż zagraniczna spółka de facto istnieje (nie jest spółką papierową), posiada biuro, personel, zawiera rzeczywiste transakcje / umowy, prowadzi własną księgowość itp., spółce takiej nie można przypisać przymiotu czysto sztucznej struktury, nawet jeśli jej działalność ogranicza się do transakcji wyłącznie o charakterze pasywnym, działalność ta równie dobrze mogłaby być wykonywana przez spółkę z siedzibą na terytorium państwa członkowskiego spółki dominującej (podatnika), oraz że głównym celem jej istnienia jest skorzystanie z preferencyjnych regulacji podatkowych danego państwa członkowskiego (zob. sprawa C-196/04 Cadbury Schweppes plc i Cadbury Schweppes Overseas Ltd).

Po drugie, za niedopuszczalne należy uznać przerzucenie na podatnika ciężaru udowodnienia wystąpienia okoliczności wyłączającej stosowanie regulacji CFC. Jak wynika z treści uzasadnienia podatnik, chcąc skorzystać z przedmiotowego wyłączenia (nowy art. 24a ust. 15) zobowiązany będzie wykazać, że zagraniczna spółka kontrolowana prowadzi w państwie należącym do UE / EOG rzeczywistą działalność gospodarczą. Takiego rozwiązania nie da się pogodzić z fundamentalnymi zasadami obowiązującymi w prawie podatkowym, konstytucyjnym oraz unijnym. Regulacja CFC wprowadza bardzo poważne ograniczenie swobody działalności gospodarczej, która w świetle przepisów polskiej Konstytucji i Traktatów UE obowiązuje bezpośrednio w polskim porządku prawno-podatkowym. Ograniczenia tej swobody, jeśli w ogóle dopuszczalne, mogą być stosowane wyłącznie w wyjątkowych sytuacjach i tylko wtedy, gdy władze podatkowe udowodnią istnienie okoliczności faktycznych uzasadniających ich stosowanie. Tymczasem, przerzucenie ciężaru dowodu na podatnika sprawi, że fundamentalna swoboda przestanie być obowiązującą zasadą a jej urzeczywistnienie w tym zakresie stanie się iluzoryczne. Z orzecznictwa wynika, że sama okoliczność, iż spółka będąca rezydentem, tworzy drugi zakład, taki jak spółka zależna, w innym państwie członkowskim, nie może uzasadniać ogólnego domniemania oszustwa podatkowego i usprawiedliwiać środka naruszającego wykonywanie swobód podstawowych zagwarantowanych przez traktat (zob. sprawa C-196/04 Cadbury Schweppes plc i Cadbury Schweppes Overseas Ltd).

**Zdaniem PKPP Lewiatan, biorąc pod uwagę charakter proponowanych zmian oraz ich potencjalny negatywny wpływ na korzystanie przez podatników z gwarantowanej swobody przedsiębiorczości postulujemy wprowadzenie generalnego wyłączenia stosowania przepisów CFC, które obejmowałyby wszystkie podmioty z siedzibą w państwach członkowskich. Możliwość stosowania przepisów dot. CFC należy ograniczyć wyłącznie do przypadków „czysto sztucznych struktur”, a ciężar udowodnienia istnienia takich okoliczności należy przerzucić na organy podatkowe.**

Nieuprawnione wydaje się również wprowadzenie w wyłączeniu dla spółek UE / EOG warunku rezydencji podatkowej. Wystarczający, a zarazem decydujący o możliwości korzystania z gwarantowanych swobód traktatowych powinien być fakt posiadania siedziby / zarządu w jednym z krajów UE / EOG.

Proponujemy następujące brzmienie nowego przepisu art. 24a ust. 15:

*„W stosunku do zagranicznej spółki kontrolowanej mającej swoją siedzibę lub zarząd na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub EOG, przepisy ust. 1, 11, 12 stosuje się wyłącznie w przypadku ustalenia przez organy podatkowe, iż spółka taka została utworzona w celu utrzymania czysto sztucznej struktury”.*

Jednocześnie, celem uniknięcia potencjalnych sporów i niejasności interpretacyjnych, postuluje się wprowadzenie definicji pojęcia „czysto sztucznej struktury”, z której jednoznacznie wynikałoby, że pojęcie to należy wiązać wyłącznie z okolicznościami faktycznymi związanymi z prowadzoną przez spółkę zależną działalnością gospodarczą, a nie z jej charakterem / rodzajem (pasywnym vs. aktywnym) czy z ewentualną motywacją podatnika nakierowaną na osiągnięcie oszczędności podatkowych.

### **1.3 Definicja czysto sztucznej struktury / rzeczywistej działalności gospodarczej (art. 24a ust. 15)**

Do art. 24a należy wprowadzić definicję legalną pojęcia „czysto sztuczna struktura”, alternatywnie „rzeczywista działalność gospodarcza” poprzez wskazanie obiektywnych i łatwych do zastosowania kryteriów.

Obecny kształt przepisu nie zawiera w tym względzie żadnych wskazówek. Nie można za wystarczające uznać przykładowego wyliczenia wskazanego w uzasadnieniu Projektu. Celem zapewnienia pewności obrotu i uniknięcia rozbieżności interpretacyjnych w praktyce, wskazówkom takim należy nadać rangę ustawową (poprzez ujęcie ich w formie definicji legalnej), przy czym za ich podstawę należy raczej brać odpowiednie orzecznictwo TSUE, a nie wewnętrzne i nie-obowiązujące dokumenty unijne, takie jak przywołana w Projekcie rezolucja Rady Unii Europejskiej (2010/C 156/01).

### **1.4 Definicja CFC – wskaźnik procentowy uczestnictwa w spółce (art. 24 a ust. 2 pkt 2 lit. b)**

W projekcie ustawy należy zwiększyć procentowy wskaźnik udziału w zagranicznej spółce kontrolowanej do poziomu „50%+1” (bezwzględna większość) tak, aby urzeczywistnić czynnik kontrolny w posiadanej spółce. Pozostawienie wskaźnika procentowego na obecnym poziomie nie uwzględnia specyfiki proponowanych rozwiązań, które zakładają realny i rzeczywisty wpływ podatnika na działalność zagranicznej spółki zależnej. Tymczasem, posiadanie 25% udziału w spółce nie zapewnia takiego wpływu, a tym samym, nie może prowadzić do przypisania podatnikowi dochodów spółki, której działalnością nie może realnie zarządzać.

Dodatkowo, tak niski wskaźnik nie da się pogodzić z obowiązkiem ewidencyjnym przewidzianym przez ustawę zmieniającą, albowiem zakłada nieograniczony dostęp podatnika do wszelkiej dokumentacji spółki CFC. Tymczasem, przy takim poziomie udziału kapitałowego, niejednokrotnie okazać się może, że podatnik jest jedynie jednym z wielu inwestorów w spółce, bez możliwości bieżącego kontrolowania jej działalności i korzystania z jej dokumentacji księgowej / podatkowej, co w praktyce w znacznej mierze uniemożliwiłoby podatnikowi sprostanie wspomnianemu obowiązkowi. Rozwiązanie takie (50% wskaźnik udziału w spółce) jest stosowane obecnie m.in. w USA, Niemczech i Francji.

### **1.5 Definicja CFC – wskaźnik procentowy przychodów pasywnych (art. 24a ust. 2 pkt 2 lit. b)**

Konieczność weryfikowania udziału przychodów pasywnych w ogólnej kwocie przychodów zagranicznej spółki kontrolowanej, ustalonych zgodnie z polską ustawą podatkową, w



rzeczywistości przełoży się na obowiązek prowadzenia przez podatników odrębnej ewidencji przychodów dla wszystkich zagranicznych spółek spełniających warunki określone w art. 1 ust. 2 pkt 2 lit. a i c bez względu na to, czy ostatecznie spółki takie zostaną zakwalifikowane jako kontrolowane w świetle regulacji CFC.

Powyższe skutkować będzie obciążeniem polskich podatników kolejnymi obowiązkami administracyjno-ewidencyjnymi, co w konsekwencji przełoży się może na znaczne ograniczenie liczby dokonywanych inwestycji bezpośrednich i spadek konkurencyjności polskich firm na rynkach zagranicznych.

Biorąc również pod uwagę cel i zakres proponowanych zmian, z katalogu przychodów pasywnych, które są brane pod uwagę przy obliczaniu wskaźnika, należy wyłączyć wszelkie przychody, które podlegają zwolnieniu / wyłączeniu na podstawie dyrektyw unijnych. W innym wypadku przepis może zostać uznany za sprzeczny z prawem unijnym.

### **1.6 Definicja CFC – warunek niskiego opodatkowania (art. 24a ust. 2 pkt 2 lit. c)**

Jednym z elementów definicji zagranicznej spółki kontrolowanej jest jej umiejscowienie w kraju, który w stosunku do przynajmniej jednego rodzaju przychodu wymienionego w ustawie stosuje stawkę podatku niższą o min. 25% od stawki CIT (19%), zwolnienie lub wyłączenie.

Powyższe rozwiązanie należy uznać za zbyt skomplikowane. Podatnik, celem wybrania właściwej lokalizacji dla założenia spółki zależnej, będzie musiał (chcąc ustalić, czy jego spółka zostanie zakwalifikowana jako CFC) przeprowadzić skomplikowaną analizę zagranicznego systemu podatkowego, biorąc pod uwagę szczegółowe rozwiązania przewidziane dla poszczególnych rodzajów przychodów.

Z katalogu przychodów branych pod uwagę przy stosowaniu powyższego testu należy również wyłączyć wszelkie inne przychody podlegające zwolnieniu lub wyłączeniu na podstawie dyrektyw unijnych (np. przychody z wymiany udziałów / akcji podlegające w poszczególnych państwach członkowskich wyłączeniu / zwolnieniu na podstawie dyrektywy Rady 2009/133/WE). Celem uproszczenia przepisów i ułatwienia ich stosowania przez podatników postuluje się wprowadzenie listy krajów stosujących niskie opodatkowanie (tzw. „low taxation jurisdictions”) w rozumieniu przepisów CFC. Rozwiązanie takie w znaczący sposób ułatwi podatnikom podejmowanie decyzji o lokowaniu inwestycji bezpośrednich, a tym samym zapewni pewność obrotu.

Alternatywnie, proponuje się wprowadzeniu testu opodatkowania odnoszącego się wyłącznie do podstawowej stawki nominalnej CIT obowiązującej w danym państwie.

### **1.7 Podstawa opodatkowania (art. 24a ust. 3 i 5)**

Zgodnie z Projektem, podstawę opodatkowania stanowić będzie dochód zagranicznej spółki kontrolowanej ustalony jako nadwyżka osiągniętych przychodów nad kosztami ich uzyskania i obliczony zgodnie z przepisami polskiej ustawy (z wyłączeniem zwolnień, ulg i odliczeń).

W konsekwencji powyższego, opodatkowaniu podlegać będzie cały dochód / przychód generowany przez zagraniczną spółkę kontrolowaną, także pochodzący z działalności handlowej, produkcyjnej itp. (tzw. *active income*). Takie rozwiązanie nie znajduje uzasadnienia w świetle celu regulacji CFC, jakim jest zapobieganie erozji podstawy opodatkowania poprzez przenoszenie strumieni pasywnych przychodów do krajów stosujących preferencyjne zasady opodatkowania.

Definicja dochodu zawarta w proponowanym art. 24a ust. 5 ustawy zmieniającej powinna ograniczać się wyłącznie do przychodów pasywnych zagranicznej spółki. Z definicji tej powinny zostać wyłączone również wszelkie przychody / dochody podlegające wyłączeniu / zwolnieniu w państwie siedziby zagranicznej spółki kontrolowanej na podstawie przepisów unijnych.

### **1.8 Termin złożenia deklaracji podatkowej (art. 24a ust. 17)**

Przewidziany w ustawie termin do złożenia zeznania podatkowego o wysokości dochodu zagranicznej spółki kontrolowanej (3 miesiące od zakończenia roku podatkowego spółki/podatnika) należy uznać za zbyt krótki.

Specyfika regulacji CFC polega na obowiązku rozliczania się na bieżąco z dochodów zagranicznej spółki, zgodnie z zasadami określonymi w polskiej ustawie CIT. Uzyskanie wszelkich niezbędnych informacji i dokumentów od zagranicznej spółki może być niejednokrotnie utrudnione biorąc pod uwagę odrębności występujące w poszczególnych systemach prawno-rachunkowych. W konsekwencji, termin do złożenia zeznania w zakresie CFC powinien zostać wydłużony (np. do końca następnego roku podatkowego następującego po roku podatkowym, którego dotyczy zeznanie).

### **1.9 Pozostałe uwagi członków Rady Podatkowej PKPP Lewiatan**

#### ▪ Art. 24a ust.2 pkt 2 lit. b)

Przepis nie definiuje jak należy rozumieć pojęcie "przychodów" zagranicznej spółki kontrolowanej. W szczególności, nie jest jasne czy mają to być przychody:

- księgowe – ustalone zgodnie z przepisami obowiązującymi w państwie siedziby spółki zagranicznej,
- księgowe - ustalone zgodnie z przepisami Ustawy o Rachunkowości,
- podatkowe - ustalone zgodnie z przepisami obowiązującymi w państwie siedziby spółki zagranicznej,
- podatkowe - ustalone zgodnie z przepisami Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Brak jasnych zasad ustalania przychodów spowoduje znaczne trudności z ustaleniem statusu spółki zagranicznej (tj. kontrolowana czy niekontrolowana).

#### ▪ Art. 24a ust.2 pkt 2 lit. c)

Przepis odwołuje się do stawki opodatkowania jednego rodzaju z przychodów. Jednak, w niektórych przypadkach, np. odsetek i pożytków od pożyczek, opodatkowaniu może podlegać dochód. Ponadto, możliwe są też przypadki, gdy jeden z przychodów wskazanych w art. 24a ust.2 pkt 2 lit. b) będzie zwolniony z opodatkowania, podczas gdy pozostałe przychody będą opodatkowane stawką wyższą niż 19%.

Do poziomu opodatkowania danego przychodu pasywnego należy również dodawać podatek u źródła, który został zapłacony ale nie został odliczony przez zagraniczną spółkę kontrolowaną – gdyż dopiero łącznie podatek w kraju rezydencji oraz kraju źródła danego dochodu pasywnego determinuje efektywny poziom opodatkowania danego dochodu.

Biorąc pod uwagę cel regulacji CFC (przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania w Polsce), należałoby również wyłączyć z opodatkowania CFC te dochody, które nie podlegałyby opodatkowaniu w Polsce, gdyby zostały uzyskane bezpośrednio przez podmiot polski.

#### ▪ Art. 24a ust.11

Pod wątpliwość poddajemy obecne zapisy ust. 11, z uwagi na nieobjęcie z jednej strony obowiązkiem ujęcia w rejestrze spółek z rajów podatkowych, a z drugiej strony objęcie nim spółek niespełniających definicji zagranicznej spółki kontrolowanej, a wyłącznie spółki zagranicznej (która nie podlegać będzie rygorom „podatku wyrównawczego”).

#### ▪ Art. 24a ust.12

Termin 7-dniowy wyznaczony na przedłożenie rejestrów i ewidencji, szczególnie w przypadku ewidencji w naszej ocenie winien zostać wydłużony, chociażby z uwagi na potrzebę uzyskiwania informacji spoza terytorium Polski.

- Wyłączenie dla spółek giełdowych

W przypadku zagranicznych spółek giełdowych przekazywanie szczegółowych informacji udziałowcom, a tym bardziej akcjonariuszom mniejszościowym może stanowić zabroniony prawnie „insider trading”. Należy postulować wyłączenie zagranicznych spółek giełdowych, notowanych na uznanych giełdach zagranicznych, z zakresu stosowania regulacji CFC. Jest to rozwiązanie stosowane w innych systemach CFC (np. w USA lub UK).

- Katalog przychodów pasywnych

Należy rozważyć, czy nie powinny podlegać wyłączeniu z katalogów przychodów pasywnych przychody z instrumentów finansowych zabezpieczających, jeżeli zabezpieczają przychody z rzeczywistej działalności gospodarczej.

- Art. 24a ust. 3

Odliczenie kwot dywidendy oraz kwot uzyskanych z tytułu odpłatnego zbycia udziału w spółce CFC otrzymanych przez polskiego podatnika nie jest wystarczające dla uniknięcia podwójnego (o ile nie nawet wielokrotnego) opodatkowania tego samego ekonomicznego przysporzenia.

Przykładowo, jeżeli jedna spółka CFC wypłaci dywidendę do drugiej spółki CFC ze swoich zysków wynikających z przychodów pasywnych, to ten sam ekonomiczny dochód będzie podlegał doliczeniu w obu spółkach i tym samym podwójnemu opodatkowaniu na poziomie polskiego podatnika, mimo iż nie towarzyszy temu ekonomiczne przysporzenie.

Poza tym możliwość odliczenia tych kwot może być ograniczona – w przypadku doliczenia dochodu spółki CFC w innym (wcześniejszym) roku podatkowym niż rok otrzymania dywidendy lub zbycia udziałów przez polskiego podatnika.

- Art. 24a ust. 7 i 8

Zrozumiałym jest cel odstraszający i prewencyjny tej regulacji. Jednak w zakresie w jakim polski rezydent nie jest faktycznym beneficjentem dochodów w tej spółce (tzn. de facto nie kontroluje całości takiej spółki), zaproponowane rozwiązanie jest rozwiązaniem sankcyjnym. Należy sprawdzić zgodność takiego rozwiązania z Konstytucją RP.

Ustęp 8 powinien określać również terminy na dostarczenie przez podatnika wymaganych dowodów na żądanie organów podatkowych lub organów kontroli skarbowej. Należy zmienić łącznik „oraz” na „lub” w zdaniu „...do przedstawienia zaświadczenia wydanego przez właściwe władze podatkowe **oraz** innych dowodów mogących przyczynić się do ustalenia warunków określonych...”, gdyż nakłada na podatnika obowiązki, których spełnienie może być poza jego kontrolą (w zależności od tego czy zagraniczna administracja wystawia w ogóle takie zaświadczenia).

- Art. 24a ust. 9

Proponowane przepisy nie uwzględniają dostatecznie złożoności rzeczywistości gospodarczej, w której zwłaszcza większe grupy kapitałowe operują często w wielopoziomowych i złożonych strukturach holdingowych, liczących setki jeśli nie tysiące spółek zależnych na całym świecie. Być może polskie inwestycje zagraniczne są jeszcze na dość wczesnym etapie rozwoju i te grupy nie są tak liczne, ale i tak proponowane przepisy mogą być ciężkie do zastosowania w praktyce i mogą powodować podwójne opodatkowanie tych samych przychodów u polskiego podatnika CFC.

- Art. 24a ust. 12

Biorąc pod uwagę krótkie terminy oraz możliwe obiektywne praktyczne trudności z uzyskaniem danych, należy doprecyzować mechanizm – np. możliwości zmiany oszacowania, jeżeli podatnik uzyska odpowiednie dowody lub dane w terminie późniejszym.

- Stosowanie przepisów do zagranicznego zakładu

Należy doprecyzować zakres zastosowania przepisów o CFC do zagranicznego zakładu. W szczególności, z obecnego przepisu nie wynika czy odpowiednie stosowanie ma dotyczyć

działalności i przychodów pasywnych osiągniętych przez sam zakład, czy też przez spółki, których udziały / akcje są własnością zakładu.

Zastosowanie tego przepisu powinno być wyłączone, jeżeli dochody zagranicznego oddziału polskiego podatnika nie podlegałyby opodatkowaniu z uwagi na postanowienia umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (np. zastosowanie metody wyłączenia z progresją do dochodów zagranicznego zakładu). W przeciwnym wypadku proponowane przepisy wprost prowadziłyby do ominięcia postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, które w polskim porządku prawnym mają pierwszeństwo przed ustawą.

## **2. Przepisy przejściowe**

Data wejścia w życie nowelizacji powinna uwzględniać rewolucyjny charakter proponowanych zmian oraz potencjalne trudności ze stosowaniem nowych przepisów w praktyce. Wprowadzenie obowiązku uwzględniania na bieżąco przychodów zagranicznych spółek może zaburzyć strukturę funkcjonowania na arenie międzynarodowej wielu polskich przedsiębiorców. Już z tego względu nowelizacja **powinna wejść w życie najwcześniej w 2015 r.**, tak aby przedsiębiorcy mieli wystarczająco dużo czasu na dostosowanie swoich planów do tak radykalnej zmiany przepisów. Dodatkowo, nowelizacja powinna zostać poprzedzona odpowiednio długimi konsultacjami społecznymi, a jej kształt powinien zostać dopasowany do wymogów prawa unijnego oraz uwzględniać mechanizmy i rozwiązania, które wyeliminują wszelkie wątpliwości interpretacyjne oraz dowolność w stosowaniu nowych przepisów przez organy podatkowe.

Mamy nadzieję, że wskazane uwagi będą pomocne i spowodują pogłębioną analizę Ministerstwa Finansów w trakcie dalszych prac nad Projektem,

**Polska Konfederacja Pracodawców Prywatnych Lewiatan  
PKPP/319/88/PP/2013**