

O P I N I A nr 7/2015

Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego z dnia 2 czerwca 2015 r.

w sprawie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw z dnia 27 kwietnia 2015 r.

Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego wyraża następującą opinię w sprawie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw z dnia 27 kwietnia 2015 r.

Część I

Zmiany dotyczące dokumentacji transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi

Komentarze przedstawione poniżej zostały przygotowane w odniesieniu do zmian przewidzianych w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: UPDOP). Mają jednak odpowiednie zastosowanie do projektu zmian ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

1. Uwagi ogólne

Zgodnie z uzasadnieniem do przedłożonego dnia 27.04.2015 r. Radzie Konsultacyjnej Prawa Podatkowego Projektu, celem nowelizacji ma być wdrożenie Kodeksu postępowania w sprawie dokumentacji cen transferowych dla przedsiębiorstw stowarzyszonych w Unii Europejskiej, wprowadzonego Rezolucją Rady i przedstawicieli rządów Państw Członkowskich z dnia 27 czerwca 2006 r. (2006/C 176/01; dalej: „Kodeks postępowania w sprawie DCT UE”), w tym w szczególności Wytycznych OECD w sprawie dokumentacji cen transferowych oraz raportowania według krajów¹.

¹ Raport OECD pt. „*Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*” w ramach działania 13 projektu BEPS (z ang. *base erosion and profit shifting*). Rekomendacje te są wynikiem prac prowadzonych przez OECD i państwa tworzące grupę G20 w ramach projektu dotyczącego

Jednocześnie celem Kodeksu postępowania w sprawie DCT UE jest wprowadzenie w krajach Unii Europejskiej wspólnego podejścia w zakresie wymogów związanych z dokumentowaniem transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi. Polska, podobnie jak inne Państwa Członkowskie, została zobowiązana do wdrożenia takiego wspólnego podejścia. Wytyczne w tym zakresie zawiera Kodeks postępowania w sprawie DCT UE, uzgodniony Rezolucją. W preambule Rezolucji stwierdzono, iż dokumentacja cen transakcyjnych w Unii Europejskiej musi być postrzegana w ramach Wytycznych OECD.

Należy podkreślić, iż przedstawiona przez projektodawcę nowelizacja zasadniczo we właściwy sposób realizuje potrzebę dostosowania polskich przepisów podatkowych do zmian w prawie Unii Europejskiej oraz zmienionych Wytycznych OECD. Wartymi uznania są propozycje zmian mających na celu skierowanie uwagi na kompleksowy obraz działalności podatników należących do grup przedsiębiorstw powiązanych, uwzględnienie kwestii istotności transakcji oraz zróżnicowanie wymogów dokumentacyjnych w zależności od wielkości przedsiębiorstwa.

Patrząc całościowo na zakres projektu należy podkreślić, że proponowane zmiany zmierzają do zwiększenia jakości oraz adekwatności informacji zawartej w dokumentacji cen transferowych, w celu lepszej oceny rynkowego charakteru rozliczeń, co stanowi korzystny element proponowanej regulacji.

W opinii Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego, diskutowany Projekt, po uwzględnieniu proponowanych zmian, pozwoli na racjonalne ustalenie poziomu obciążeń administracyjnych polskich podatników poprzez uzyskanie równowagi pomiędzy koniecznym, w świetle zmian regulacji międzynarodowych oraz legislacji w innych krajach UE oraz OECD, zwiększeniem jakości dokumentacji cen transferowych, a proponowanym zawężeniem liczby podmiotów oraz transakcji podlegających obowiązkowi przygotowania dokumentacji.

Ze względu na obszerność i kompleksowość proponowanych regulacji z jednej strony oraz na krótki termin na wyrażenie przez Radę opinii w sprawie projektu, niniejsza opinia obejmuje kluczowe zagadnienia związane ze zmianami w zakresie dokumentacji cen transferowych.

przeciwdziałaniu negatywnym skutkom powodującym erozję podstawy opodatkowania i zjawisko przerzucania dochodów przez podmioty powiązane.

2. Uwagi szczegółowe

a. Ocena materialności transakcji

Na aprobatę zasługuje przewidziana w Projekcie zmiana zakładająca stosowanie zróżnicowanego zakresu obowiązku dokumentacyjnego w zależności od skali działalności (wartości obrotów/ kosztów) danego podatnika.

Jednocześnie jednak Projekt uchyla dotychczas obowiązujące progi wartościowe determinujące obowiązek dokumentacyjny dla poszczególnych transakcji. W miejsce progów wartościowych w projekcie proponowane jest kryterium „istotnego wpływu na dochód/stratę” dla oceny materialności transakcji. Jest to jednak pojęcie nieostre, którego zastosowanie może być bardzo subiektywne i budzić szereg wątpliwości interpretacyjnych. Jest to szczególnie istotne w przypadku projektowanej zmiany podejścia do dokumentacji cen transferowych, przewidującego odejście od skupienia się na dokumentowaniu poszczególnych pojedynczych transakcji z podmiotami powiązanymi na rzecz kompleksowego dokumentowania relacji wewnątrzgrupowych.

Rezygnacja z progów dokumentacyjnych w praktyce uniemożliwia realizację jednego z kluczowych postulatów Wytycznych OECD oraz Kodeksu postępowania w sprawie DCT UE odnośnie nienakładania na podatników nieuzasadnionego ciężaru administracyjnego związanego z przygotowaniem dokumentacji. W szczególności zgodnie z pkt. D.3. Wytycznych („Materiality”), nie wszystkie transakcje zawarte pomiędzy podmiotami powiązanymi są wystarczająco istotne, aby podlegały obowiązkowi dokumentacyjnemu. Wytyczne OECD wskazują na dwie możliwe metody mierzenia materialności transakcji na potrzeby sporządzania dokumentacji, tj. (i) procent przychodów/ kosztów lub (ii) określona wartość transakcji (czyli tak, jak to ma miejsce według aktualnie obowiązujących przepisów).

W szczególności jednak Wytyczne OECD wskazują, że „standardy materialności transakcji powinny być obiektywne oraz powszechnie akceptowalne w praktyce rynkowej”² (por. Punkt 32 Wytycznych OECD), co nie znajduje odzwierciedlenia

² Punkt 32, drugie zdanie od końca: „The materiality standards should be objective standards that are commonly understood and accepted in commercial practice”.

w projektowanych zmianach. Z tego względu, należałoby rozważyć wprowadzenie – oprócz progów określających zakres podmiotowy obowiązku dokumentacyjnego – progów wartościowych transakcji, które określałyby zakres przedmiotowy dokumentacji.

Mając na uwadze cel przyświecający proponowanym zmianom, w szczególności konieczność skoncentrowania wysiłku dokumentacyjnego na transakcjach istotnych, należałoby uznać za wskazane wprowadzenie dodatkowego kryterium determinującego konieczność przygotowania dokumentacji w postaci progów dla transakcji podlegających obowiązkowi dokumentacyjnemu, odzwierciedlających zarówno skalę działalności podatnika, jak i rodzaj i wartość transakcji.

Progi te mogłyby mieć postać kwotową, procentową lub stanowić kombinację obu tych mechanizmów. Przykładowo dla podmiotów, których przychody lub koszty przekraczają poziom 2 000 000 euro, dokumentacji podlegałyby transakcje przychodowe oraz kosztowe przekraczające kwotę stanowiącą równowartość odpowiednio 5 % przychodów oraz kosztów. Proponujemy, aby podobny mechanizm ustalania progów dotyczył także dokumentacji przygotowywanej w rozszerzonym zakresie – zgodnie z art. 9a ust. 2b pkt 2 lit. i UPDOP - obejmującej opis analizy danych porównawczych wykorzystanych do kalkulacji rozliczeń. W takim przypadku, posługując się logiką przytoczonego powyżej przykładu, analizy danych porównawczych musiałyby być przygotowywane przez podatników, których przychody lub koszty przekraczają poziom 10 000 000 euro jednak jedynie do transakcji przychodowych oraz kosztowych przekraczających kwotę stanowiącą równowartość odpowiednio 5 % przychodów oraz kosztów. Dokumentacja dla pozostałych transakcji nie musiałaby zawierać analiz danych porównawczych.

Dodatkowo, aby uniknąć wątpliwości interpretacyjnych, zasadne byłoby wskazanie wprost w nowych przepisach, że transakcje zawarte z jednym podatnikiem i o jednorodnym charakterze podlegają sumowaniu. Takie podejście miałoby na celu faktycznie ograniczenie ciężaru administracyjnego związanego z dokumentowaniem przez podatnika transakcji nieistotnych (o małej wartości) i niezwiązanych ze sobą, a których suma wartości przekroczyła próg dokumentacyjny.

b. Pojęcie innego zdarzenia

Projekt wskazuje, że obowiązkiem dokumentacyjnym objęte są nie tylko transakcje, ale również inne zdarzenia ujęte w księgach rachunkowych, których warunki zostały ustalone (lub narzucone) z podmiotami z nimi powiązanymi. Projekt wskazuje w szczególności (w celu uniknięcia wątpliwości interpretacyjnych, które pojawiały się pod dotychczasowymi przepisami), że obowiązkiem dokumentacyjnym są objęte umowy zarządzania płynnością, o podziale kosztów, spółki niebędącej osobą prawną, wspólnego przedsięwzięcia i inne umowy o podobnym charakterze. Należy jednak podkreślić, że pojęcie innego zdarzenia nie jest wprost używane w Wytycznych OECD.

W związku z powyższym, jakkolwiek uzasadnione jest stanowisko, że dokumentacja powinna obejmować nie tylko „zwykłe” transakcje, ale także inne szczególne sytuacje/zdarzenia, np. restrukturyzacje biznesowe i związane z nimi potencjalne rozliczenia, które mogą mieć wpływ na dochody stron, to – biorąc jednak pod uwagę, że pojęcie „innego zdarzenia” jest niezdefiniowane i może budzić wątpliwości interpretacyjne – celowym byłoby wskazanie w samej ustawie katalogu zdarzeń, które powinny podlegać udokumentowaniu. Nawet gdyby taki katalog miał charakter niewyczerpujący i otwarty to pozwoliłby na zwiększenie pewności, że podatnik objął dokumentacją wszystkie istotne transakcje/zdarzenia zgodnie z intencją Projektodawcy.

Dodatkowo rekomendujemy, aby w projekcie znalazł się zapis, iż obowiązkiem dokumentowania nie są objęte zdarzenia, które są neutralne podatkowo - nie powodują powstania przychodu lub kosztu podatkowego.

c. Pojęcie podmiotów powiązanych

Rada Konsultacyjna z aprobatą przyjmuje rozwiązanie zwiększające próg powiązań kapitałowych z 5% do 20%, tak aby powiązania nie dotyczyły inwestycji portfelowych.

W opinii Rady jednocześnie istnieje wątpliwość, czy tzw. „udział w kapitale innego podmiotu” należy rozciągać na spółki niebędące osobą prawną. W przypadku tych ostatnich można rozważyć odwołanie się do „udziału w zyskach” wynikającego z zawartej umowy spółki.

Jednocześnie rekomendujemy zmiany art. 11 ust. 1 i 4 updop poprzez wyeliminowanie powiązań w postaci *pośredniego* udziału w zarządzaniu innym podmiotem lub jego kontroli. O ile pośredni udział kapitałowy nie budzi zasadniczych wątpliwości interpretacyjnych, o tyle pośrednie powiązanie o charakterze osobowym lub organizacyjnym stwarza istotne problemy interpretacyjne. W przypadku natomiast *bezpośredniego* powiązania o takim charakterze (osobowym lub organizacyjnym) rekomendujemy jego doprecyzowanie, na przykład w taki sposób aby osoby biorące również „udział w zarządzaniu innym podmiotem lub jego kontroli” miały *większość* ogólnej liczby głosów w organach zarządzających albo kontrolnych obu podmiotów.

d. Sposób przygotowania dokumentacji

Zgodnie z Wytycznymi OECD, treść projektu ustawy odchodzi od tzw. podejścia transakcyjnego (tj. dokumentowania poszczególnych pojedynczych transakcji z podmiotami powiązanymi) na rzecz podejścia podmiotowego, tj. dokumentowania szerszego kontekstu działalności biznesowej podatnika i dopiero w ramach tego szerszego kontekstu, dokumentowania transakcji zawieranych przez podatnika z podmiotami powiązanymi (lub innych zdarzeń wpływających na dochód lub stratę podatnika).

Jednym z elementów tego podejścia jest, co do zasady, używanie przez Projektodawcę przy opisie poszczególnych elementów dokumentacji podatkowej, liczby mnogiej dla transakcji czy innych zdarzeń. Taka redakcja przepisów zasługuje na aprobatę z perspektywy podniesienia jakości i transparentności dokumentacji. Pozwala ona nie tylko na ułatwienie procesu przygotowania dokumentacji (np. zbiorcze udokumentowanie niektórych elementów stanu faktycznego występującego dla wielu transakcji, skupienie się na elementach istotnych z perspektywy cen transferowych), ale przede wszystkim na skupienie się na najważniejszych aspektach rozliczeń podatnika z podmiotami powiązanymi.

Niemniej jednak od powyższej zasady istnieją pewne wyjątki – np. w projektowanym art. 9a ust. 2b pkt 2 lit. f) UPDOP jest mowa o opisie analizy aktywów, funkcji i ryzyka oraz podmiotów powiązanych w związku z transakcją lub innymi zdarzeniami. W tym kontekście należy zwrócić uwagę, że analiza

aktywów, funkcji i ryzyka często wynika z roli danego podmiotu i przedmiotu jego działalności – tj. jest wspólna dla wielu różnych transakcji, które dany podatnik zawiera z podmiotami powiązanymi. Stąd bardziej adekwatne wydawałoby się użycie sformułowania „analiza aktywów, funkcji, ryzyka oraz podmiotów powiązanych w związku z transakcjami lub innymi zdarzeniami”. Pozwoli to na uniknięcie zbędnego ciężaru związanego z opisem analizy funkcjonalnej dla każdej oddzielnej transakcji z podmiotem powiązanym w celu formalnego dopełnienia wymogów dokumentacyjnych.

e. Usługi o niskiej wartości dodanej

Proponujemy rozważenie uzupełnienia art. 9a o możliwość przygotowania dokumentacji dla tzw. usług o niskiej wartości dodanej w sposób przewidziany obecnie w par. 22a Rozporządzenia 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.

Proponujemy także rozszerzenie zapisów w stosunku do znajdujących się obecnie w rozporządzeniu o wyznaczenie metodologii kalkulacji cen transferowej, która spełnia wymogi ceny rynkowej dla tego typu usług, bez konieczności przeprowadzania dodatkowych analiz porównawczych. Rozwiązanie to pozwoli naszym zdaniem na bardzo istotne ograniczenie obciążeń administracyjnych polskich podatników i będzie zgodne zarówno z rekomendacjami UE jak i OECD.

f. Opis zgodności z zasadą ceny rynkowej

W projektowanym art. 9a ust. 2b pkt 2 lit. b UPDOP wskazano, że dokumentacja powinna zawierać opis zgodności warunków transakcji oraz innych zdarzeń mających istotny wpływ na wysokość dochodu (straty). Zgodnie z uzasadnieniem do projektu ustawy, celem tego punktu jest zapewnienie podatnikom prawa do przedstawienia własnej oceny warunków ustalonych z podmiotem powiązanym oraz opinii, iż warunki te są zgodne z zasadą ceny rynkowej.

W związku z powyższym, aby odzwierciedlić intencję Projektodawcy wyrażoną w uzasadnieniu do Projektu, należałoby rozważyć wprowadzenie fakultatywnego charakteru tego elementu dokumentacji. W przypadku podmiotów o małej skali

działalności – poniżej 10 000 000 euro przychodów / kosztów zgodnie z klasyfikacją zaproponowaną w projekcie ustawy i/lub dla mało istotnych transakcji, przepis ten może w praktyce nakładać na podatników obowiązek przygotowania dodatkowych analiz (np. analiz porównawczych, o których mowa w punkcie art. 9a ust. 2b pkt 2 lit. i), które zgodnie z uzasadnieniem Projektodawcy oraz duchem zmian powinny być zarezerwowane dla większych podmiotów oraz istotnych transakcji.

g. Analiza danych porównawczych

W art. 9a ust. 2b pkt 2 lit. i UPDOP Projektodawca wprowadza zapis, zgodnie z którym dokumentacja powinna obejmować opis analizy danych porównawczych wykorzystanych do kalkulacji rozliczeń. Z treści przepisów literalnie wynika zatem, że analiza porównawcza powinna być przedstawiona, o ile została ona wykorzystana do przeprowadzenia kalkulacji rozliczeń z podmiotem powiązany. Jednocześnie jednak z uzasadnienia przedstawionego przez Projektodawcę wynika, że jego intencją było objęcie obowiązkiem dokumentacyjnym na poziomie lokalnym także tzw. analiz danych podmiotów niezależnych dla podatników osiągających przychody/koszty powyżej 10 000 000 euro.

W tym kontekście doprecyzowania wymaga treść przepisu, tj. czy opis analizy porównawczej ma charakter fakultatywny (jeżeli podatnik bazuje na niej do oceny rynkowego charakteru transakcji), czy też obligatoryjny. Uwagi, dotyczące określenia progu materialności transakcji, dla których należy przedłożyć analizę porównawczą, zamieszczone w punkcie 2 powyżej, pozostają w mocy.

Jednocześnie pragniemy wskazać, że istnieją sytuacje, w których dostęp do publicznych danych porównawczych jest ograniczony lub wręcz niemożliwy, np. w zakresie specyficznych transakcji, związanych przykładowo z umowami typu cost-sharing, w ramach których powstają wartości niematerialne. Z tego powodu sugerujemy złagodzenie wymogu przedstawienia analiz porównawczych sformułowaniem: „o ile dane tego rodzaju istnieją”.

h. Dokumentacja grupowa - opis wartości niematerialnych

Projekt ustawy w art. 9a ust. 2c pkt 5 UPDOP przewiduje wymóg prezentowania w dokumentacji grupowej („*Master file*”) „opisu posiadanych, tworzonych, rozwijanych i wykorzystywanych w działalności gospodarczej wartości niematerialnych”. Z przepisów projektu ustawy nie wynika, że chodzi jedynie o kluczowe wartości niematerialne mające istotny wpływ na ustalanie cen transferowych. W praktyce opisywanie w dokumentacji podatkowej wszystkich posiadanych przez podatnika wartości niematerialnych byłoby nie tylko trudne do zrealizowania i czasochłonne, ale też niepotrzebne.

Jednocześnie, w Punkcie 18 Wytycznych OECD pt. „*Master file*” wprost wskazuje się, że tego typu dokumentacja ma przedstawiać ogólny obraz dokonywanych transakcji (ang. „*high-level overview*”), oraz że jej celem nie jest wskazywanie wyczerpującej listy wartości niematerialnych, w tym każdego posiadanego przez spółkę patentu, gdyż stanowi to nadmierne i niepotrzebne obciążenie administracyjne – sprzeczne z celem i istotą dokumentacji grupowej. Dalej wskazano, że przy sporządzaniu dokumentacji grupowej ujmuje się umowy, wartości niematerialne i transakcje, które są istotne (ang. „*important agreement, intangibles and transactions*”).

W świetle powyższego, zasadnym byłoby rozważenie zmiany projektowanego art. 9a ust. 2c pkt 5, która wskazywałaby, że dokumentacja grupowa powinna zawierać opis jedynie istotnych wartości niematerialnych w ramach grupy.

i. Termin sporządzenia dokumentacji lokalnej i dokumentacji grupowej („*Master file*”)

Zgodnie z projektowanym art. 9a ust. 2e, „*Dokumentację podatkową, o której mowa w ust. 1-1b, 3, 5a i 5b w zakresie elementów wymienionych w ust. 2b [przyp. autora – dokumentacja lokalna] sporządza się nie później niż do dnia złożenia zeznania podatkowego za dany rok podatkowy.*” Równocześnie, zgodnie z ust. 2g tego artykułu, „*Dokumentację podatkową w zakresie elementów, o których mowa w ust. 2c [przyp. autora – dokumentacja master file], załącza się do dokumentacji, o której mowa w ust. 2b, w terminie do dnia złożenia zeznania podatkowego przez podatnika sporządzającego tę część dokumentacji*”.

Należy uznać tak ustanowiony termin na sporządzenie dokumentacji lokalnej oraz dokumentacji grupowej („*Master file*”) za zdecydowanie zbyt krótki i nie odpowiadający rzeczywistości gospodarczej.

Biorąc pod uwagę poszerzony zakres merytoryczny dokumentacji, wprowadzenie terminu na sporządzenie dokumentacji cen transferowych oraz dokumentacji „*Master file*” pokrywającego się z terminem na złożenie rocznego zeznania podatkowego, spowoduje istotne spiętrzenie w tym samym okresie roku obowiązków administracyjnych pod stronie podatników. Biorąc dodatkowo pod uwagę relatywnie krótki, w porównaniu do innych krajów, termin na samo sporządzenie zeznania podatkowego za dany rok oraz konieczność posiadania zweryfikowanych danych finansowych zarówno dla potrzeb przygotowania dokumentacji jak i dla stwierdzenia, czy dane transakcje podlegają obowiązkowi dokumentowania i w jakim zakresie (w przypadku podmiotów o przychodach zbliżonych do granicy progów stanowiących o powstaniu obowiązku dokumentacyjnego oraz jego zakresie) rekomendujemy wydłużenie terminu na sporządzenie dokumentacji cen transferowych oraz dokumentacji „*Master file*” o co najmniej 3 miesiące, tj. ustanowienie go jako co najmniej 3 miesiące od dnia złożenia zeznania podatkowego o osiągniętym dochodzie (stracie) lub np. do dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego przez właściwy organ.

Powyższa rekomendacja dotyczy także oświadczenia o kompletności sporządzonej dokumentacji, o którym mowa w art. 2 pkt 5 projektu ustawy wprowadza zmianę do art. 27 UPDOP.

j. 7-dniowy termin przedłożenia dokumentacji

Pragniemy zwrócić uwagę, iż w świetle wprowadzenia obowiązku załączania dokumentacji do zeznania podatkowego za dany rok podatkowy, zasadność i potrzeba pozostawienia wymogu przedkładania niektórych rodzajów dokumentacji w terminie 7 dni na żądanie organów podatkowych lub organów kontroli skarbowej (art. 9a ust. 4 UPDOP) może budzić wątpliwości. Przepis ten może być szczególnie problematyczny w przypadkach podatników, których wielkość przychodów/kosztów znajduje się na poziomie zbliżonym do wyznaczonych progów. Proponujemy usunięcie różnicowania terminów

przedkładania dokumentacji i pozostawienie jednego terminu dla wszystkich rodzajów dokumentacji.

k. Realizowana strategia gospodarcza

Zgodnie z projektowanym brzmieniem art. 9a ust 2b pkt 1 c UPDOP, dokumentacja ma zawierać opis „*realizowanej strategii gospodarczej, w tym przeprowadzonych w roku podatkowym lub w latach poprzednich przeniesień pomiędzy podmiotami powiązanymi istotnych ekonomicznie funkcji lub aktywów, lub ryzyk, mających wpływ na dochód (stratę)*”.

Proponujemy rozważenie uściślenia powyższego zapisu poprzez jednoznaczne określenie, iż chodzi o przeniesienia mające wpływ na dochód (stratę) uzyskany w roku podatkowym, za który przygotowywana jest dokumentacja. Brak takiego doprecyzowania może spowodować istotne wątpliwości, jak daleko należy sięgać wstecz aby uchronić się przed zarzutem niekompletności dokumentacji.

l. Wejście w życie

Pragniemy zwrócić uwagę, iż brak szczegółowych regulacji dotyczących okresu przejściowego może prowadzić do interpretacji, iż nowy zakres oraz terminy przygotowania dokumentacji będą miały zastosowanie już do transakcji realizowanych w 2015 roku. W takim przypadku, podatnicy mieliby wyjątkowo mało czasu od daty wejścia w życie proponowanych zmian do daty powstania obowiązku złożenia dokumentacji. Proponujemy wprowadzenie jednoznacznego zapisu, z którego będzie wynikać, iż nowe wymogi dokumentacyjne będą miały zastosowanie do transakcji realizowanych od roku podatkowego następującego po roku ich wejścia w życie.

Część II

Implementacja dyrektywy Rady 2014/48/UE

1. Uwagi ogólne

Dyrektywa Rady Unii Europejskiej 2003/48/WE z 3.06.2003 r. w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek (Dz.U.UE.L 157 z 26.06.2003 r., s. 38 ze zm.; dalej jako: „dyrektywa 2003/48/WE”) jest stosowana

w państwach członkowskich od 1 lipca 2005 r. Przewiduje ona automatyczną wymianę informacji pomiędzy właściwym organem państwa członkowskiego podmiotu wypłacającego odsetki, a właściwym organem państwa członkowskiego, w którym znajduje się miejsce zamieszkania właściciela odsetek. Informacje, które właściwe organy państw członkowskich obowiązane są wymieniać, przedstawiane są organom przez podmioty wypłacające odsetki w przypadku, gdy właściciel odsetek ma miejsce zamieszkania w państwie członkowskim innym niż to, w którym znajduje się siedziba podmiotu wypłacającego.

W wyniku jej pierwszego przeglądu w listopadzie 2008 r. Komisja Europejska zaproponowała szereg zmian, w celu zlikwidowania istniejących w niej luk, zwłaszcza w celu skuteczniejszego zapobiegania obchodzeniu jej przepisów przez przesyłanie wypłat odsetek od dochodów sztucznymi kanałami, za pośrednictwem podmiotów gospodarczych mających siedzibę poza Unią. W związku z tym rozszerzono zakres przepisów dotyczących struktur pośrednich. Ponadto w ramach proponowanych zmian przewidziano rozszerzenie zakresu dyrektywy odsetkowej na dochody z tytułu instrumentów równoważnych instrumentom dłużnym, tj. innowacyjnych produktów finansowych i niektórych form ubezpieczeń na życie. Zmiany te zostały przyjęte przez Radę w dyrektywie 2014/48/UE z 24.03.2014 r. zmieniającej dyrektywę 2003/48/WE w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek (Dz.U. UE L 111 z 15.04.2014 r., s. 50; dalej jako: „Dyrektywa”).

Artykuł 2 Dyrektywy stanowi, że państwa członkowskie przyjmują i publikują do dnia 1 stycznia 2016 r. przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne niezbędne do jej wykonania. Państwa członkowskie zostały zobowiązane do stosowania tych przepisów od dnia 1 stycznia 2017 r. Przedłożony pod opinię Rady Konsultacyjnej projekt z 27.04.2015 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw zakłada implementację do przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych postanowień dyrektywy Rady 2014/48/UE z 24.03.2014 r. zmieniającej dyrektywę 2003/48/WE w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek.

W unijnym porządku prawnym funkcjonuje również Dyrektywa Rady nr 2011/16/UE z 15.02.2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania

i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz.U.UE. L 64 z 11.03.2011 r., s. 1). Zakłada ona trzy rodzaje wymiany informacji w sprawach podatkowych: wymianę informacji na wniosek, obowiązkową automatyczną wymianę informacji, oraz spontaniczną wymianę informacji. Zakresem zastosowania tej dyrektywy objęte zostały wszystkie podatki każdego rodzaju pobierane przez państwo członkowskie lub na jego rzecz, lub przez jednostki terytorialne lub administracyjne państwa członkowskiego, w tym także władze lokalne, lub na ich rzecz, z pewnymi wyłączeniami.

W dniu 9.12.2014 r. Rada Unii Europejskiej przyjęła dyrektywę 2014/107/UE zmieniającą dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania (Dz.U. L359 z 16.12.2014, s. 1; dalej jako: „dyrektywa 2014/107/UE”), rozszerzając obowiązkową automatyczną wymianę informacji na większą ilość dochodów, zgodnie ze światowym standardem opublikowanym przez OECD w lipcu 2014 r. Artykuł 2 tej dyrektywy stanowi, że państwa członkowskie przyjmują i publikują do 31.12.2015 r. przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne niezbędne do jej wykonania. Państwa członkowskie są zobowiązane do stosowania tych przepisów od 1.01.2016 r. i do rozpoczęcia wymiany informacji do września 2017 r. Na mocy art. 2 ust. 2, ze względu na różnice strukturalne, przyznano odstępstwo Austrii, która może rozpocząć stosowanie dyrektywy do jednego roku później niż pozostałe państwa członkowskie.

Dyrektywa 2014/107/UE ma szerszy zakres niż dyrektywa 2003/48/WE i, w przypadku pokrywania się zakresów tych aktów, przewiduje, że pierwszeństwo ma dyrektywa 2014/107/UE. Istnieją jednak nadal pojedyncze przypadki, w których zastosowanie ma jedynie dyrektywa 2003/48/WE, co prowadzi do podwójnych standardów sprawozdawczości w Unii. Rada uznała, że koszty takiej podwójnej sprawozdawczości przewyższają drobne korzyści, jakie wynikałyby z jej zachowania.

Z tego względu koniecznym stało się uchylene dyrektywy 2003/48/WE oraz powiązanie tego uchylenia z datą rozpoczęcia stosowania przepisów dyrektywy 2014/107/UE. Wniosek Rady UE w sprawie uchylenia dyrektywy Rady 2003/48/WE (nr 2015/0065 (CNS)) został sporządzony 18.03.2015 r. Zakłada on utratę mocy dyrektywy 2003/48/WE ze skutkiem od dnia 1.01.2016 r. i stosowanie wybranych, wynikających z niej obowiązków w odniesieniu do Polski w okresie nie dłuższym niż do 31.12.2016 r.

W zakresie, w jakim przedłożony pod opinię Rady Konsultacyjnej projekt z 27.04.2015 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych wdraża w przepisy ustawy z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.; dalej jako: „UPDOFiz”), postanowienia dyrektywy Rady 2014/48/UE z 24.03.2014 r. zmieniającej dyrektywę 2003/48/WE w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek, a także cel tych przepisów, należy uznać za prawidłowy. W szczególności przedłożony projekt implementuje wszystkie nowe pojęcia wprowadzone do porządku prawnego UE postanowieniami wdrażanej Dyrektywy, rozszerza działanie przepisów UPDOFiz w zakresie obowiązku sporządzania informacji na dochody z odsetek z inwestycji w innowacyjne produkty finansowe oraz w wybrane produkty ubezpieczeniowe i w odniesieniu do płatności odsetek w ramach struktur obejmujących podmioty pośredniczące. Ponadto poprawia i uszczegóławia zakres informacji przekazywanych przez podmioty zobowiązane do ich sporządzania.

Jakkolwiek należy mieć na względzie planowane uchylene dyrektywy 2003/48/WE ze skutkiem od dnia 1.01.2016 r. i stosowanie jej przepisów do końca 2016 r. w okrojonym zakresie.

2. Uwagi szczegółowe

Rada wnosi następujące uwagi, co do sposobu transpozycji przepisów Dyrektywy na grunt przepisów UPDOFiz:

1. W art. 1 pkt 8 projektu ustawy zmieniającej, w zakresie w jakim wprowadza on przepisy Rozdziału 7a, w dodawanym art. 44c ust. 1 należy zmienić kolejność przyjętych definicji, rozpoczynając od definicji najbardziej ogólnych, do których następnie odwołują się inne definicje. Zachowanie systematyki przyjętej w Dyrektywie wydaje się w tym zakresie uzasadnione z punktu widzenia ułatwienia dokonywania wykładni wdrażanych przepisów przez ich adresatów;
2. W art. 1 pkt 8 projektu ustawy zmieniającej, w zakresie w jakim wprowadza on przepisy Rozdziału 7a, dodawany art. 44c ust. 1 należy uzupełnić o definicję używanego w dalszych przepisach pojęcia: „przedsięwzięcie”, nawet jeżeli definicja ta będzie ograniczała się do przywołania list, o których mowa w art. 44c

ust. 5 projektu ustawy zmieniającej oraz pojęcie „podmiot”; obie definicje nie mogą być wywodzone z uzasadnienia do projektu ustawy;

3. W art. 1 pkt 8 projektu ustawy zmieniającej, w zakresie w jakim wprowadza on przepisy art. 44c ust. 1 pkt 2), definicja „faktycznego odbiorcy” w lit. b) - d) powinna brzmieć:

- b) „działa w imieniu innego podmiotu i ujawni podmiotowi ~~dokonyjącemu wypłaty lub zabezpieczającemu wypłatę odsetek~~ wypłacającemu nazwę, formę prawną, adres siedziby lub zarządu podmiotu ~~oraz~~ lub adres miejsca jego faktycznego zarządu, jeżeli znajduje się na terytorium innego państwa, lub
- c) *działa w imieniu przedsiębiorstwa i ujawni podmiotowi ~~dokonyjącemu wypłaty lub zabezpieczającemu wypłatę odsetek~~ wypłacającemu: nazwę - jeżeli taka istnieje, formę prawną, adres miejsca faktycznego zarządu przedsiębiorstwa oraz nazwę osoby prawnej lub imię i nazwisko osoby fizycznej, o których mowa w pkt 7 lit. b, lub*
- d) *działa w imieniu innej osoby fizycznej będącej faktycznym odbiorcą i ujawni jej tożsamość podmiotowi ~~dokonyjącemu wypłaty lub zabezpieczającemu wypłatę~~ wypłacającemu;”*

4. W art. 1 pkt 8 projektu ustawy zmieniającej, w zakresie w jakim wprowadza on przepisy art. 44c, należy zmienić definicję „podmiotu wypłacającego”, w zakresie jego zakresu podmiotowego. Aktualnie zakładane jest, że definicja ta będzie składała się z dwóch części – pierwszej zawartej w art. 44c ust. 1 pkt. 1 oraz drugiej zawartej w art. 44c ust. 2 UPDOFiz. Z definicji zawartej w art. 44c ust. 2 projektu ustawy, nie wynika, jakoby ta jej część dotyczyła podmiotów z siedzibą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej; a zatem albo należy połączyć obie części definicji, tak aby stanowiła ona spójną całość, albo w słowniczku ustawowym zawartym w art. 5a UPDOFiz dokonać odesłania pojęcia „przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowania terroryzmu” do ustawy krajowej;
5. W art. 1 pkt 8 projektu ustawy zmieniającej, w zakresie w jakim wprowadza on przepisy art. 44c ust. 1 pkt. 3 lit. d) doprecyzowania wymaga zakres użytego

pojęcia: „*działalność pożytku publicznego*”, np. poprzez odwołanie do zakresu przyjętego w art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. a) UPDOFiz lub w przepisach ustawy z 24.04.2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (tekst jedn. Dz.U. z 2014 r., poz. 1118 ze zm.).

Część III

Implementacja dyrektywy Rady 2015/121/UE

1. Uwagi dotyczące treści przepisu art. 22 c UPDOP

Podkreślenia wymaga różnica w sformułowaniu proponowanego przepisu i przepisu implementowanej Dyrektywy. Celem polskiego przepisu jest ograniczenie transakcji „*których głównym lub jednym z głównych celów było **uzyskanie zwolnienia** określonego w tych przepisach*” podczas, gdy Dyrektywa mówi o ograniczeniu korzyści dla uzgodnień „*których głównym celem lub jednym z celów wprowadzenia było uzyskanie korzyści podatkowej **naruszającej przedmiot lub cel** niniejszej dyrektywy*”.

W tym kontekście wskazać należy, że samo korzystanie ze zwolnienia i dążenie do ustrukturyzowania sytuacji gospodarczej w sposób pozwalający uzyskać zwolnienie jest zgodne z celem Dyrektywy, zaś konsolidacja jest jednym z założeń dyrektywy 2011/96/UE. Czytając literalnie wprowadzany nowelą przepis UPDOP, który nie odnosi się wprost do celu Dyrektywy można odnieść wrażenie, że żadna transakcja, której jednym z celów jest racjonalizacja opodatkowania dywidend nie jest akceptowalna. Rozważenia zatem wymaga, podobnie jak ma to miejsce w Dyrektywie, doprecyzowanie art. 22c UPDOP w taki sposób, aby wskazywał wyraźnie, że chodzi o te przypadki zwolnienia, które są niezgodne z celem dyrektywy 2011/96/UE.

Jednocześnie rozważenia wymaga również dostosowanie proponowanego art. 22c ust. 2 UPDOP do celu Dyrektywy 2015/121/UE. W katalogu przypadków wskazanych w art. 22c ust. 2 dla wyjaśnienia zakresu zwrotu „*transakcji lub innej czynności prawnej nie odzwierciedlającej rzeczywistości gospodarczej*” powinno zostać uściślone, że chodzi w nim o przypadki, które wbrew swej formie nie odzwierciedlają rzeczywistości gospodarczej (podobnie jak to ma miejsce w Dyrektywie).

Należy jednak zauważyć, że art. 22c UPDOP stosowany ma być w przypadku osiągnięcia „*dochodów (przychodów) z **dywidend** oraz innych przychodów z tytułu udziału w*

zyskach osób prawnych”. Ustawodawca powinien raczej pisać o „*przychodach z dywidend oraz innych dochodach (przychodach) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych*”. W wypadku dywidend nie ustala się bowiem dochodu z uwagi na brak możliwości rozpoznawania kosztów uzyskania przychodów. Nie ma to jednak większego wpływu na sposób interpretacji przepisów. Wpływ na jego interpretację może mieć jednak użycie sformułowania „*oraz innych **przychodów** z tytułu udziału w zyskach osób prawnych*”. Skoro mowa jest wyłącznie o przychodach z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, to można argumentować, że art. 22c ust. 1 UPDOP nie znajdzie zastosowania do dochodów z tytułu udziałów w zyskach osób prawnych wskazanych w art. 10 ust. 1 UPDOP (np. dochodów z automatycznego lub przymusowego umorzenia udziałów (akcji) – art. 10 ust. 1 pkt. 1 UPDOP).

Sformułowanie użyte w art. 22c ust. 1 UPDOP – „*dochodów (przychodów) z dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych*” – odpowiada jednak sformułowaniu użytemu w art. 22 ust. 1 i 20 ust. 3 UPDOP, gdzie również mowa o podatku od „*dochodów (przychodów) z dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych*”.

W związku z powyższym należy zaakceptować fakt odwołania się w art. 22c ust. 1 UPDOP do „*dochodów (przychodów) z dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych*”, gdyż zmiana tego sformułowania bez wprowadzenia analogicznych zmian w art. 22 ust. 1 oraz 20 ust. 3 UPDOP mogłaby doprowadzić do jeszcze większych trudności interpretacyjnych.

Osiągnięcie dochodów (przychodów) z dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych ma nastąpić „*w związku z zawarciem umowy, transakcji lub dokonaniem innej czynności prawnej lub wielu powiązanych czynności (...)*”. Pojęcie „*zawarcia umowy, transakcji lub dokonanie innej czynności prawnej*” ma być odpowiednikiem „*uzgodnienia*”, o którym mowa w Dyrektywie.

W uzasadnieniu projektu zmian czytamy, że „*uzgodnienie*” ma zostać zastąpione pojęciem „*czynności prawnej*”. Na taką „*zamianę*” polegającą na zastąpieniu pojęcia „*czynności prawnej*” zamiast „*uzgodnienia*” można wyrazić zgodę. Problem w tym, że ustawodawca nie odwołuje się w przepisie wyłącznie do „*dokonania czynności prawnej*”, ale również do „*zawarcia umowy*” i „*zawarcia transakcji*”.

Problemem jest również to, że ustawodawca pojęcia „*transakcji*” nie definiuje. Z uwagi na konstrukcję przepisu można mieć wrażenie, że pojęcie „*transakcji*”, o której mowa w art. 22c ust. 1 UPDOP dotyczy sytuacji, w której nie dochodzi do zawarcia umowy ani do dokonania innej czynności prawnej. Z uzasadnienia projektu zmian nie dowiadujemy się jakie „*transakcje*” (niezwiązane z zawarciem umowy ani dokonaniem czynności prawnej ustawodawca miał na myśli). Ustawodawca powinien albo zrezygnować z użycia pojęcia „*transakcja*” w art. 22c ust. 1 UPDOP (ograniczając się do umowy i innej czynności cywilnoprawnej), albo powinien odwoływać się wyłącznie do „*dokonania transakcji*” tj. zrezygnować z odwoływania się do „*zawarcia umowy*” lub „*dokonania innej czynności prawnej*”.

W Dyrektywie mowa jest o działaniu celem „*uzyskania korzyści podatkowej naruszającej przedmiot lub cel*” Dyrektywy. Można sobie wyobrazić sytuację, w której wspólnik posiadający 8% udziałów w spółce, dążąc do możliwości korzystania ze zwolnienia z art. 22 ust. 4 UPDOP, dokupuje pakiet udziałów tej spółki zapewniający mu dodatkowe 2% udziałów. W takim wypadku, zgodnie z art. 22c ust 1 UPDOP działa on celem uzyskania zwolnienia (co ma prowadzić w zamyśle naszego ustawodawcy do wyłączenia możliwości stosowania tego zwolnienia), choć nie działa on celem uzyskania korzyści naruszającej przedmiot i cel Dyrektywy.

Dalej w przepisie jest mowa o tym, że czynność ma „*w szczególności*” skutkować:

- przeniesieniem własności udziałów (akcji) spółki wypłacającej dywidendę lub
- osiągnięciem przez tę spółkę przychodu (dochodu), wypłacanego następnie w formie dywidendy lub innego przychodu z tytułu udziału w zyskach osób prawnych.

Takich zastrzeżeń nie ma w Dyrektywie.

2. Kwestie terminologiczne

Konkludując, należy stwierdzić, że w odniesieniu do implementacji szczególnej klauzuli wprowadzonej Dyrektywą 2015/121/UE należy, na ile jest to możliwe, wiernie odzwierciedlić jej treść, tak aby można było poszczególne jednostki redakcyjne przepisu implementującego odnieść albo do treści samego przepisu Dyrektywy albo do wyjaśnień zawartych w preambule. A zatem pojęcia użyte w przepisie Dyrektywy, które

mają swoje bezpośrednie przełożenie na język polski, powinny być użyte w przepisie implementującym, te które takiego bezpośredniego przełożenia nie mają, wymagają znalezienia pojęć, które w miarę wiernie oddawałyby ich sens. Nie jest więc uzasadnione, o czym była mowa wyżej, wprowadzanie do treści przepisu implementującego określeń, które znajdują się w samej preambule, a nie w tekście prawnym Dyrektywy.

Największe trudności związane są z oddaniem sensu określenia „*arrangement (series of arrangements)*”. W oficjalnym tłumaczeniu Dyrektywy jako odpowiednik pojawia się określenie „*Uzgodnienie (szereg uzgodnień)*”, przy czym, jak słusznie zwraca uwagę projektodawca, taki termin zasadniczo nie występuje w krajowej legislacji. Kwestia ta staje się jeszcze bardziej skomplikowana, gdy przyjrzeć się wersji niemieckiej Dyrektywy, w której słowo „*arrangement*” zostało przetłumaczone jako „*die Gestaltung*” (ukształtowanie), czy wersji francuskiej, w której zostało przetłumaczone jako „*le montage*” - montaż, łączenie, układ. Oznacza to, że ustawodawcy unijnemu chodziło o ukształtowanie, ułożenie, ustrukturyzowanie relacji podatnika z innymi podmiotami, która może przybrać formę zarówno czynności prawnych, jak i faktycznych. Jest bowiem oczywiste, że podatnik sam ze sobą niczego nie uzgadnia. Należy jednak mieć świadomość, że żadne z użytych określeń w języku polskim nie będzie doskonałe i będzie budzić zastrzeżenia. Dlatego zaproponowano dwie wersje art. 22 c, w pierwszej eksponuje się typ relacji, w jakie wchodzi podatnik z innymi podmiotami, w drugiej użyte zostało wyłącznie pojęcie czynności prawnej. W obu wersjach użyto pojęcia „*rzeczywistość gospodarcza*”, mimo zgłoszenia krytycznych uwag dotyczących tego terminu. Należy jednak zwrócić uwagę, że takiego pojęcia użył ustawodawca unijny i możliwe jest dokładne i sensowne przetłumaczenie go na język polski.

3. Propozycje nowego brzmienia art. 22 c UPDOP

Wersja I

Art. 22 c

- 1. Zwolnienia, o którym mowa w art. art. 20 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4 nie stosuje się, jeżeli :**

- 1) *dochody (przychody) z dywidend i inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych zostały osiągnięte na skutek ukształtowania powiązania lub ukształtowania szeregu powiązań pomiędzy podatnikiem a innymi podmiotami w taki sposób, że głównym celem lub jednym z głównych celów takiego ukształtowania jest skorzystanie ze zwolnienia, co narusza przedmiot i cel dyrektywy 2011/96/UE, oraz*
- 2) *ukształtowanie to, ze względu na towarzyszące fakty i okoliczności, nie ma rzeczywistego charakteru.*
2. *Przy badaniu rzeczywistego charakteru ukształtowania powiązania należy wziąć pod uwagę, że może ono składać się z więcej niż jednego etapu (części).*
3. *Dla celów ust. 1 uznaje się, że ukształtowanie powiązania lub ukształtowanie szeregu powiązań nie ma rzeczywistego charakteru w zakresie, w jakim nie zostały one dokonane z przyczyn dających się uzasadnić prowadzeniem działalności gospodarczej i odzwierciedlających rzeczywistość gospodarczą.*
4. *Pod pojęciem ukształtowania powiązania lub ukształtowania szeregu powiązań, o których mowa w ust.1-3, należy rozumieć powstanie zależności pomiędzy podatnikiem a innymi podmiotami, która może wynikać z zawarcia umowy lub porozumienia, zawarcia wielu umów lub porozumień, złożenia oświadczenia woli lub wielu oświadczeń woli.*

Wersja II

Art. 22 c

1. *Zwolnienia, o którym mowa w art. art. 20 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4 nie stosuje się, jeżeli:*
 - 1) *dochody (przychody) z dywidend i inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych zostały osiągnięte na skutek czynności prawnej lub szeregu czynności prawnych, których głównym celem lub jednym z głównych celów jest skorzystanie ze zwolnienia w sposób naruszający przedmiot i cel dyrektywy 2011/96/UE, jeżeli podatnik był stroną tej czynności prawnej lub co najmniej jednej z szeregu tych czynności prawnych, oraz*

- 2) *ta czynność prawna lub czynności prawne, ze względu na towarzyszące fakty i okoliczności, nie ma rzeczywistego charakteru.*
2. *Przy badaniu rzeczywistego charakteru czynności prawnej lub czynności prawnych należy wziąć pod uwagę, że mogą one stanowić element (etap) szeregu czynności prawnych.*
3. *Dla celów ust.1 uznaje się, że czynność prawna lub czynności prawne nie mają rzeczywistego charakteru w zakresie, w jakim nie zostały one dokonane z przyczyn dających się uzasadnić prowadzeniem działalności gospodarczej i odzwierciedlających rzeczywistość gospodarczą.*

Przewodniczący
Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego
(-) Bogumił Brzeziński