

**OBJAŚNIENIA PODATKOWE W ZAKRESIE CEN
TRANSFEROWYCH**

Nr 2

Korekta cen transferowych

MINISTERSTWO FINANSÓW

Warszawa, [...] 2020 r.

SPIS TREŚCI

WSTĘP	5
WYCIĄG Z OBJAŚNIANYCH PRZEPISÓW	6
WYCIĄG Z UZASADNIENIA DO PROJEKTU USTAWY ZMIENIAJĄCEJ	9
A KOREKTA CEN TRANSFEROWYCH W KONTEKŚCIE ZASADY CENY RYNKOWEJ	11
A.1 ISTOTA KOREKTY CEN TRANSFEROWYCH	11
A.2 KOREKTA CEN TRANSFEROWYCH A METODY WERYFIKACJI CEN TRANSFEROWYCH	15
A.3 CZĘSTOTLIWOŚĆ I TERMIN DOKONYWANIA KOREKTY CEN TRANSFEROWYCH	16
A.4 DOKUMENTOWANIE KOREKTY CEN TRANSFEROWYCH	17
B WARUNKI KOREKTY CEN TRANSFEROWYCH	18
B.1 WARUNEK 1: USTALANIE WARUNKÓW W TRAKCIE ROKU ZGODNIE Z ALP	18
B.2 WARUNEK 2: ZMIANA OKOLICZNOŚCI W TRAKCIE ROKU LUB UZYSKANIE WIEDZY O RZECZYWISTYCH PRZYCHODACH LUB KOSZTACH	20
B.3 WARUNEK 3: OŚWIADCZENIE DRUGIEJ STRONY O DOKONANIU KOREKTY CEN TRANSFEROWYCH	23
B.4 WARUNEK 4: WYŁĄCZENIE NIEKTÓRYCH JURYSDYKCJI PODATKOWYCH	26
B.5 WARUNEK 5: POTWIERDZENIE DOKONANIA KOREKTY CEN TRANSFEROWYCH W ROCZNYM ZEZNANIU PODATKOWYM	26
C KOREKTA PRZYCHODÓW LUB KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW	27
C.1 WARUNKI Z ART. 11E USTAWY O CIT ZOSTAŁY SPEŁNIONE	27
C.2 WARUNKI Z ART. 11E USTAWY O CIT NIE ZOSTAŁY SPEŁNIONE	28
D ZAGADNIENIA INTERTEMPORALNE	30

UŻYTE SKRÓTY

KCT11e	korekta cen transferowych w rozumieniu art. 11e ustawy o CIT
Ustawa o CIT	Ustawa z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1406, z późn. zm.)
Ustawa o PIT	Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1426, z późn. zm.)
Ustawa zmieniająca	Ustawa 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. 2018 r. poz. 2193)
Ustawa DRM/APA	Ustawa z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz. U. 2019 r. poz. 2200, z późn. zm.)
Ordynacja podatkowa	Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325, z późn. zm.)
UoR	Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2019 poz. 351, z późn. zm.)
OECD	Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (ang. <i>Organization for Economic Co-operation and Development</i>).
Wytyczne OECD	Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych (ang. <i>OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations</i>), Paryż, lipiec 2017 ¹ .
Uzasadnienie do Ustawy zmieniającej	Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw. Druk nr 2860 cz. I, Warszawa, 25 września 2018 r.
ALP	Zasada ceny rynkowej (ang. <i>arm's length principle</i>)

¹ Link: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>

PROJEKT MF

Wstęp

1. Niniejsze objaśnienia odnoszą się do przepisów dotyczących zasad dokonywania korekty cen transferowych obowiązujących od 1 stycznia 2019 r. (art. 11e ustawy o CIT i art. 23q ustawy o PIT w związku z art. 12 ust. 3aa ustawy o CIT oraz art. 15 ust. 1ab ustawy o CIT, art. 14 ust. 1ca ustawy o PIT oraz art. 22 ust. 1ab ustawy o PIT) oraz momentu ujęcia korekty cen transferowych w księgach podatkowych (art. 12 ust. 3l pkt 2 ustawy o CIT oraz art. 15 ust. 4k pkt 2 ustawy o CIT, art. 14 ust. 1o ustawy o PIT oraz art. 22 ust. 7e ustawy o PIT). Objasnienia nie odnoszą się do skutków prawnopodatkowych wynikających z innych aktów prawnych.
2. Niniejsze objaśnienia stosować należy odpowiednio w odniesieniu do przepisów ustawy o PIT w zakresie cen transferowych, obowiązujących od dnia 1 stycznia 2019 r.

PROJEKT MF

Wyciąg z objaśnianych przepisów

Art. 11c

1. Podmioty powiązane są obowiązane ustalać ceny transferowe na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane.

2. Jeżeli w wyniku istniejących powiązań zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, i w wyniku tego podatnik wykazuje dochód niższy (stratę wyższą) od tego, jakiego należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały, organ podatkowy określa dochód (stratę) podatnika bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań.

3. Określając wysokość dochodu (straty) podatnika w sytuacji, o której mowa w ust. 2, organ podatkowy bierze pod uwagę faktyczny przebieg i okoliczności zawarcia i realizacji transakcji kontrolowanej oraz zachowanie stron tej transakcji.

Art. 11e Podatnik może dokonać korekty cen transferowych poprzez zmianę wysokości uzyskanych przychodów lub poniesionych kosztów uzyskania przychodów, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:

- 1) w transakcjach kontrolowanych realizowanych przez podatnika w trakcie roku podatkowego ustalone zostały warunki, które ustaliłyby podmioty niepowiązane;
- 2) nastąpiła zmiana istotnych okoliczności mających wpływ na ustalone w trakcie roku podatkowego warunki lub znane są faktycznie poniesione koszty lub uzyskane przychody będące podstawą obliczenia ceny transferowej, a zapewnienie ich zgodności z warunkami, jakie ustaliłyby podmioty niepowiązane, wymaga dokonania korekty cen transferowych;
- 3) w momencie dokonania korekty podatnik posiada oświadczenie podmiotu powiązanego, że podmiot ten dokonał korekty cen transferowych w tej samej wysokości, co podatnik;
- 4) podmiot powiązany, o którym mowa w pkt 3, ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej albo w państwie lub na terytorium, z którym Rzeczpospolita Polska zawarła umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz istnieje podstawa prawna do wymiany informacji podatkowych z tym państwem;
- 5) podatnik potwierdzi dokonanie korekty cen transferowych w rocznym zeznaniu podatkowym za rok podatkowy, którego dotyczy ta korekta.

Art. 12 ust. 3aa Przy ustaleniu wysokości przychodu uwzględnia się:

- 1) korektę cen transferowych zmniejszającą przychody, mającą na celu spełnienie wymogów, o których mowa w art. 11c ustawy o CIT, poprzez prawidłowe zastosowanie metod, o których mowa w art. 11d ust. 1–3 ustawy o CIT, spełniającą warunki, o których mowa w art. 11e pkt 1–5 ustawy o CIT;

- 2) korektę cen transferowych zwiększającą przychody, mającą na celu spełnienie wymogów, o których mowa w art. 11c ustawy o CIT, poprzez prawidłowe zastosowanie metod, o których mowa w art. 11d ust. 1–3 ustawy o CIT, spełniającą warunki, o których mowa w art. 11e pkt 1 i 2 ustawy o CIT.

Art. 15 ust. 1ab Przy ustalaniu wysokości kosztów uzyskania przychodów uwzględnia się:

- 1) korektę cen transferowych zmniejszającą koszty uzyskania przychodów, mającą na celu spełnienie wymogów, o których mowa w art. 11c ustawy o CIT, poprzez prawidłowe zastosowanie metod, o których mowa w art. 11d ust. 1–3 ustawy o CIT, spełniającą warunki, o których mowa w art. 11e pkt 1 i 2 ustawy o CIT;
- 2) korektę cen transferowych zwiększającą koszty uzyskania przychodów, mającą na celu spełnienie wymogów, o których mowa w art. 11c ustawy o CIT, poprzez prawidłowe zastosowanie metod, o których mowa w art. 11d ust. 1–3 ustawy o CIT, spełniającą warunki, o których mowa w art. 11e pkt 1–5 ustawy o CIT.

Art. 12 ust. 3j Jeżeli korekta przychodu nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, korekty dokonuje się poprzez zmniejszenie lub zwiększenie przychodów osiągniętych w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca lub, w przypadku braku faktury, inny dokument potwierdzający przyczyny korekty.

Art. 12 ust. 3k Jeżeli w okresie rozliczeniowym, o którym mowa w ust. 3j, podatnik nie osiągnął przychodów lub osiągnięte przychody są niższe od kwoty zmniejszenia, podatnik jest obowiązany zwiększyć koszty uzyskania przychodów o kwotę, o którą nie zostały zmniejszone przychody.

Art. 12 ust. 3l Przepisów ust. 3j i 3k nie stosuje się do:

- 1) korekty dotyczącej przychodu związanego ze zobowiązaniem podatkowym, które uległo przedawnieniu;
- 2) korekty cen transferowych, o której mowa w art. 11e.

Art. 15 ust. 4i Jeżeli korekta kosztu uzyskania przychodów, w tym odpisu amortyzacyjnego, nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, korekty dokonuje się poprzez zmniejszenie lub zwiększenie kosztów uzyskania przychodów poniesionych w okresie rozliczeniowym, w którym została otrzymana faktura korygująca lub, w przypadku braku faktury, inny dokument potwierdzający przyczyny korekty.

Art. 15 ust. 4j Jeżeli w okresie rozliczeniowym, o którym mowa w ust. 4i, podatnik nie poniósł kosztów uzyskania przychodów lub kwota poniesionych kosztów uzyskania przychodów jest niższa niż kwota zmniejszenia, podatnik jest obowiązany zwiększyć przychody o kwotę, o którą nie zostały zmniejszone koszty uzyskania przychodów.

Art. 15 ust. 4k Przepisów ust. 4i i 4j nie stosuje się do:

- 1) korekty dotyczącej kosztu uzyskania przychodów związanego ze zobowiązaniem podatkowym, które uległo przedawnieniu;
- 2) korekty cen transferowych, o której mowa w art. 11e.

PROJEKT MF

Wyciąg z uzasadnienia do Projektu Ustawy zmieniającej

Uzasadnienie do Ustawy zmieniającej

Art. 11e ustawy o CIT oraz, odpowiednio art. 23q ustawy o PIT

Regulacja definiuje szczegółowe warunki dopuszczalności stosowania korekt cen transferowych.

W praktyce gospodarczej często występują sytuacje, w których poziom ceny transferowej w trakcie roku nie ulega znaczącym modyfikacjom, w efekcie powodując odchylenia pomiędzy zrealizowanym poziomem rentowności podmiotu powiązanego a rynkowym poziomem rentowności, wynikającym przykładowo z analizy porównawczej. Taka sytuacja może mieć miejsce chociażby w relacji producenta o ograniczonym zakresie funkcji, ryzyk i aktywów z podmiotem centralnym zarządzającym łańcuchem dostaw (tzw. entrepreneur) – który to podmiot nie zawsze będzie stroną bezpośrednich transakcji z producentem. Po zakończeniu roku może okazać się, że wskutek wystąpienia zmian okoliczności istotnych z punktu widzenia cen transferowych suma wynagrodzenia otrzymanego przez producenta w trakcie roku może nie być wystarczająca do osiągnięcia rynkowego poziomu rentowności i, w rezultacie, konieczne jest dokonanie korekty rentowności w celu uzyskania wyniku finansowego zgodnego z poziomem rynkowym. Istotne z punktu widzenia cen transferowych okoliczności, których nie można było przewidzieć w momencie planowania poziomu cen transferowych na dany rok mogą obejmować przykładowo istotne zmiany rynkowych cen podstawowych surowców lub materiałów, wahania kursów walutowych, zmiany stóp procentowych czy też znaczące wahania popytu lub podaży danego produktu, spowodowane czynnikami niezależnymi od podatnika i podmiotu powiązanego. Różnice pomiędzy zakładanym poziomem rentowności a rentownością rzeczywistą mogą wynikać również z modelu, w którym do ustalania cen transferowych w trakcie roku wykorzystywane były informacje o kosztach historycznych, a podatnik w trakcie roku nie miał możliwości dokonania dostosowania do kosztów rzeczywistych – podczas gdy zmieniają się istotne okoliczności mogące mieć wpływ na poziom ceny transferowej. Wówczas, na koniec roku może powstać różnica, wynikająca z porównania kosztów historycznych i rzeczywistych.

Z uwagi na potencjalnie istotny wpływ możliwości dokonywania takich korekt na dochody podatkowe Skarbu Państwa, wprowadzono warunki, które ograniczą możliwość nadużywania korekt cen transferowych przez podatników i odpowiednio zabezpieczą interes Skarbu Państwa. Warunki te zgodne są z międzynarodową oraz lokalną praktyką różnych państw w tym zakresie i obejmują:

- 1. Wymóg stosowania cen rynkowych przez podatnika już w trakcie roku podatkowego, zgodnie z posiadaną najlepszą wiedzą i doświadczeniem;*
- 2. Konieczność wystąpienia (lub istotna) zmiana okoliczności, mających wpływ na ceny transferowe i powodujących konieczność dokonania korekty cen transferowych lub znane są faktycznie poniesione koszty lub uzyskane przychody będące podstawą obliczenia ceny*

transferowej – w celu uzyskania poziomu ceny transferowej, zgodnego z zasadą ceny rynkowej;

3. Konieczność dokonania odpowiedniej korekty przez podmiot powiązany i potwierdzenie tego faktu podatnikowi;

4. Możliwość dokonywania korekt jedynie z podmiotami powiązаныmi mającymi miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w Rzeczypospolitej Polskiej albo w państwie lub terytorium, z którym Rzeczpospolita Polska posiada zawartą umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz istnieje podstawa prawna do wymiany informacji podatkowych z tym państwem (w celu umożliwienia efektywnego rozstrzygnięcia ewentualnych sporów);

5. Konieczność potwierdzenia faktu dokonania korekty w zeznaniu podatkowym za rok, którego dotyczy korekta.

Należy jednocześnie podkreślić, że przyjęte rozwiązania w zakresie warunków dopuszczalności dokonywania korekt zmniejszających przychody lub zwiększających koszty uzyskania przychodu przez podatnika nie ograniczają w żaden sposób możliwości weryfikacji zasadności dokonania takiej korekty przez organy podatkowe po zakończeniu roku, na podstawie przepisów o cenach transferowych. (...). Dodatkowo, na podstawie regulacji art. 11c ust. 1 ustawy o CIT oraz art. 23o ust. 1 ustawy o PIT, podatnik zobowiązany jest do stosowania cen rynkowych również w trakcie roku, zgodnie z najlepszą wiedzą i doświadczeniem. W tym kontekście, organy podatkowe nadal będą miały na podstawie art. 11c ust. 1 i 2 ustawy o CIT i art. 23o ust. 1 i 2 ustawy o PIT prawo do zakwestionowania dokonanej korekty w sytuacji, jeśli zaistnieją przesłanki do stwierdzenia, że podatnik np. celowo stosował w trakcie roku ceny w znaczący sposób odbiegające od poziomu rynkowego i – np. w przypadku istotnej zmiany warunków rynkowych – nie dostosowywał poziomu tych cen w trakcie roku.

PROJEKT MF

A Korekta cen transferowych w kontekście zasady ceny rynkowej

A.1 Istota korekty cen transferowych

1. Korekta ceny transferowej oznacza skorygowanie (poprawienie, dostosowanie) ceny transferowej. Cena transferowa to cena, wynagrodzenie, wynik finansowy, wskaźnik finansowy bądź inaczej określony rezultat finansowy warunków ustalonych lub narzuconych między podmiotami powiązаныmi w wyniku istniejących między nimi powiązań (zob. definicję ceny transferowej w art. 11a ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT). Nie każde skorygowanie ceny transferowej stanowi korektę ceny transferowej w rozumieniu art. 11e ustawy o CIT (dalej również w skrócie: KCT11e). Artykuł 11e ustawy o CIT zdefiniował szczegółowe warunki dopuszczalności korekty cen transferowych (zob. też uzasadnienie do Ustawy zmieniającej).
2. Celem korekty cen transferowych w rozumieniu art. 11e ustawy o CIT jest dostosowanie ceny transferowej za dany okres do wysokości zgodnej z zasadą ceny rynkowej (*arm's length principle*, w skrócie: ALP). Korygowanie cen transferowych ma również przeciwdziałać sytuacjom, w których dochód (strata) wykazywany przez podatnika w wyniku warunków ustalonych lub narzuconych z podmiotami powiązаныmi różniących się od warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, jest niższy (strata jest wyższa) od dochodu (straty), jakiego należałoby oczekiwać, gdyby powiązania te nie istniały (zob. art. 11c ust. 2 ustawy o CIT).
3. KCT11e mogą być dokonywane w odniesieniu do podmiotu powiązanego, który nie jest stroną bezpośrednich transakcji z podatnikiem (podmiotem powiązanym). *Taka sytuacja może mieć miejsce w relacji producenta o ograniczonym zakresie funkcji, ryzyk i aktywów z podmiotem centralnym zarządzającym łańcuchem dostaw, który to podmiot nie zawsze będzie stroną bezpośrednich transakcji z producentem* (zob. uzasadnienie do Ustawy zmieniającej). Przy dokonywaniu KCT11e należy uwzględnić w szczególności cały łańcuch tworzenia wartości dodanej w grupie.

Przykład 1

Jeden z podmiotów powiązanych pełni funkcję podmiotu centralnego o rozbudowanych funkcjach, aktywach i ryzykach w relacji do podmiotów powiązanych pełniących w grupie rutynowe funkcje produkcyjne lub dystrybucyjne. Podmiot centralny w relacji z tymi podmiotami powiązаныmi nie dokonuje sprzedaży i nie nabywa bezpośrednio towarów lub usług. Podmiot centralny za pomocą korekty cen transferowych wyrównuje zyskowność tych podmiotów powiązanych do wysokości zgodnej z ALP.

Przykład 2

Grupa AB posiada politykę cen transferowych, ustaloną zgodnie z zasadą ceny rynkowej. W polityce tej określono zasady rozliczeń Podmiotu Centralnego z Dystrybutorami z tytułu dostawy towarów do dystrybucji. Określono profile funkcjonalne dla Dystrybutorów

i Podmiotu Centralnego. Dystrybutorzy w tym modelu to dystrybutorzy o ograniczonym zakresie funkcji, ryzyk i aktywów. Podmiot Centralny z kolei zarządza łańcuchem dostaw, ustala strategię sprzedaży i strategię marketingową. Do weryfikacji cen transferowych przyjęto metodę marży transakcyjnej netto z zastosowaniem wskaźnika marży operacyjnej. Dystrybutorzy jako podmioty testowane mają mieć zapewnioną stałą zyskowność na poziomie marży operacyjnej, reszta zysku (straty) z dystrybucji towarów trafia do Podmiotu Centralnego.

Podmiot A działa w modelu Dystrybutora. Podmiot B jest Podmiotem Centralnym. Podmiot A nabywa towary od Podmiotu B po cenach wyszczególnionych w cennikach, projektowanych przez Podmiot B. Cenniki te projektowane są raz w roku i kalkulowane są w taki sposób, aby marża operacyjna uzyskana przez dystrybutora (przy założonym wolumenie sprzedaży) pozwoliła na pokrycie jego kosztów i osiągnięcie zysku zgodnego z zasadą ceny rynkowej w świetle pełnionych przez niego funkcji, ponoszonych ryzyk i zaangażowanych aktywów.

Po zakończeniu roku, ze względu na spadek popytu na dystrybuowane wyroby, okazało się, że Podmiot A nie osiągnął zakładanego wolumenu sprzedaży i nie pokrył części kosztów stałych. W rezultacie Podmiot A nie osiągnął zakładanego poziomu marży operacyjnej. Konieczne stało się więc dokonanie korekty cen transferowych mającej na celu wyrównanie rentowności dystrybutora w celu uzyskania wyniku finansowego zgodnego z zasadą ceny rynkowej. Korekta ta została dokonana w rozliczeniu z Podmiotem B.

W relacji podmiot centralny – producent kontraktowy może wystąpić również sytuacja, w której, w wyniku wystąpienia zmian okoliczności istotnych z punktu widzenia cen transferowych, to podmiot centralny będzie musiał wypłacić dodatkowe wynagrodzenie producentowi kontraktowemu, aby ten mógł osiągnąć rynkowy poziom rentowności.

4. KCT11e dokonana w celu zapewnienia zgodności ceny transferowej z ALP nie jest w istocie samoistnym zdarzeniem gospodarczym, a częścią transakcji kontrolowanej, grupy transakcji kontrolowanych lub szerzej – rozliczeń między podmiotami powiązаныmi. Korekta taka wynika z wcześniejszych transakcji / zdarzeń i stanowi działanie dostosowawcze w świetle ALP, a nie odrębną transakcję kontrolowaną.

5. Ocena, czy określona korekta stanowi KCT11e, nie powinna być determinowana formą dokumentu księgowego, na podstawie którego została dokonana (np. nota księgowa, faktura korygująca), tylko istotą ekonomiczną takiej korekty, w tym profilem funkcjonalnym stron transakcji kontrolowanej.

6. KCT11e jest korektą retrospektywną, tj. odnosi się ona do rozliczeń między podmiotami powiązаныmi dokonanych w przeszłości. Natomiast pojęcie KCT11e nie obejmuje zmiany cen transferowych między podmiotami powiązаныmi na potrzeby transakcji realizowanych w kolejnych okresach rozliczeniowych (np. aktualizacji cenników na kolejny miesiąc, kwartał, rok). Wynika to z tego, że KCT11e:

- ma zmieniać wysokość [już] osiągniętych przychodów lub poniesionych kosztów uzyskania przychodów,

- ujmowana jest w okresie rozliczeniowym, którego ona dotyczy.

7. KCT11e nie dotyczy wszystkich korekt przychodów i kosztów związanych z transakcjami kontrolowanymi (zob. przykład 3). KCT11e jest korektą następczą w celu dostosowania rozliczeń (w odniesieniu do transakcji kontrolowanej, grupy transakcji kontrolowanych lub całości jednorodnej działalności podmiotu powiązanego) do poziomu zgodnego z ALP, na skutek zmian istotnych okoliczności lub poznania faktycznie poniesionych kosztów lub uzyskanych przychodów (zob. warunki opisane w pkt 6). Przyczyną dokonania KCT11e nie jest w szczególności błąd rachunkowy lub inna oczywista omyłka.

Przykład 3

Nie stanowią KCT11e korekty wynikające zasadniczo z takich okoliczności jak:

- *zmiana zakresu przedmiotowego dostaw towarów lub usług, np. zamówienie świadczenia uzupełniającego,*
- *zwrot towarów,*
- *reklamacje ilościowe oraz jakościowe,*
- *opusty cenowe uzależnione od osiągnięcia określonego poziomu obrotów,*
- *rabaty wolumenowe dotyczące konkretnych dostaw.*

Takie korekty są dokonywane na tzw. zasadach ogólnych, zgodnie z właściwymi przepisami art. 12 ust. 3j-3m ustawy o CIT (po stronie przychodowej) i art. 15 ust. 4i-4k ustawy o CIT (po stronie kosztowej), na bieżąco tzn. w okresie rozliczeniowym, w którym wystawiona została faktura korygująca lub w przypadku braku faktury, inny dokument potwierdzający przyczyny korekty.

Przykład 4

ABC sp. z o.o. występuje w roli tzw. centrum usług wspólnych i świadczy usługi księgowe na rzecz podmiotów z Grupy. W polityce cen transferowych przyjęto model kalkulacji wynagrodzenia za poszczególne czynności, przy czym cena jednostkowa obejmuje bazę kosztową oraz odpowiedni narzut.

Strony nie mają możliwości określenia z góry wolumenu usług w całym okresie rachunkowym. ABC sp. z o.o. szacuje wolumen poszczególnych czynności i na tej podstawie cyklicznie obciąża poszczególnych świadczeniobiorców z Grupy. Jednocześnie na koniec okresu rozrachunkowego, strony dokonują rekalkulacji wynagrodzenia. Dokonywana rekalkulacja wynika z ostatecznego wolumenu świadczonych usług, zaś ich cena pozostaje na niezmiennym poziomie.

Pierwotne obciążenie świadczeniobiorców wynagrodzeniem opartym na szacunkowym wolumenie czynności oraz kolejno ich rekalkulacja nie spełnia definicji błędu rachunkowego lub innej oczywistej omyłki.

Korekta dokonywana przez ABC sp. z o.o. nie stanowi KCT11e. ABC sp. z o.o. ujmuje dokonaną korektę na bieżąco tzn. w okresie rozliczeniowym, w którym wystawiony została faktura korygująca, lub w przypadku braku faktury, inny dokument potwierdzający przyczyny korekty.

8. Pojęciem KCT11e nie są objęte korekty dostosowujące cenę transferową do ALP dokonywane przez administracje podatkowe, tj.:

- tzw. korekty pierwotne (z ang. *primary adjustments*²) dokonywane w wyniku szacowania nierynkowej wysokości cen transferowych – na gruncie polskich przepisów korekty takie dokonywane są na podstawie art. 11c ust. 2 ustawy o CIT;
- tzw. korekty współzależne (z ang. *corresponding adjustments*^{3, 4}) dokonywane na wniosek podatnika dla uwzględnienia korekty pierwotnej dokonanej po stronie podmiotu powiązanego będącego drugą stroną transakcji (zagraniczny podmiot powiązany zgodnie z art. 2 pkt 12 ustawy DRM/APA) w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania – na gruncie polskich przepisów korekty współzależne dokonywane są na podstawie przepisów ustawy DRM / APA oraz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i Konwencji Arbitrażowej,
- tzw. korekty wtórne (z ang. *secondary adjustments*⁵), tj. korekty, które wynikają z potencjonalnego opodatkowania tzw. transakcji wtórnej.

9. Z użytego w art. 11e ustawy o CIT sformułowania „*Podatnik może dokonać korekty cen transferowych (...)*”, wynika jednoznacznie, że KCT11e dokonuje podatnik, w przeciwieństwie do korekt wskazanych w pkt 8, dokonywanych przez administracje podatkowe.

10. Nie jest dozwolone samodzielne korygowanie przez podatnika cen transferowych za rok podatkowy, w przypadku gdy w wyniku określenia za ten rok podatkowy dochodu do warunków, jakie byłyby uzgodnione między podmiotami niepowiązаныmi, dokonanego przez zagraniczną administrację podatkową, polski rezydent podatkowy otrzyma od podmiotu powiązanego dokument korygujący na wysokość dokonanego doszacowania. Korekta dochodu za rok podatkowy, w którym zostało dokonane doszacowanie za granicą, możliwa jest w ramach procedur rozstrzygnięcia sporów dotyczących podwójnego opodatkowania, określonych w ustawie

² Wytyczne OECD, słowniczek, s. 28

³ tamże, s. 15

⁴ inne funkcjonujące w literaturze tłumaczenia to: korekta korespondująca, korekta drugostronna

⁵ Wytyczne OECD, słowniczek, s. 30

DRM/APA. Korekta taka nie stanowi korekty cen transferowych, o której mowa w art. 11e ustawy o CIT (patrz punkt drugi w pkt 8).

11. KCT11e korygująca przychody (np. w przypadku producenta kontraktowego – przychody ze sprzedaży produktów na rzecz podmiotu powiązanego) powinna zostać uwzględniona przy ustalaniu wysokości przychodów (korekta zmniejszająca lub zwiększająca przychody), natomiast KCT11e korygująca koszty (np. w przypadku dystrybutora – koszt własny sprzedaży) powinna zostać uwzględniona przy ustalaniu wysokości kosztów uzyskania przychodów (zmniejszająca lub zwiększająca koszty uzyskania przychodów) – zob. warunki dla uwzględnienia korekty cen transferowych jako zwiększenie lub zmniejszenie przychodów podatkowych bądź kosztów uzyskania przychodów – pkt 53-57.

A.2 Korekta cen transferowych a metody weryfikacji cen transferowych

12. Ceny transferowe weryfikuje się, stosując metodę najbardziej odpowiednią w danych okolicznościach, wybraną spośród metod przewidzianych w art. 11d ust. 1 i 2 ustawy o CIT.

13. Prawidłowe zastosowanie ALP jest warunkowane wyborem właściwej metody weryfikacji cen transferowych, który to wybór determinuje prawidłowość dokonania korekty cen transferowych w świetle ALP (zob. art. 12 ust. 3aa ustawy o CIT oraz art. 15 ust. 1ab ustawy o CIT).

14. Co do zasady, metoda weryfikacji cen transferowych stosowana przez podatnika powinna być tożsama dla celów weryfikowania cen transferowych i dla dokonywania ewentualnej KCT11e.

Przykład 5

Podmiot powiązany jako metodę najbardziej odpowiednią w danych okolicznościach do weryfikowania cen transferowych wybrał metodę koszt plus. Stosując wybraną metodę, podmiot ten przyjął wskaźnik narzutu brutto ze sprzedaży liczony w trakcie roku według kosztów planowanych, a następnie rekalkulowany na koniec roku do kosztów rzeczywistych. Zakładając, że jest to zgodne z warunkami, na które zgodziłyby się podmioty niepowiązane, dokonując KCT11e podmiot powiązany powinien dokonać jej według metody koszt plus i wybranego w ramach niej wskaźnika.

15. Od zasady opisanej w pkt 14 mogą wystąpić wyjątki. Metoda, według której ustalane są ceny transferowe w trakcie okresu podatkowego i dokonywana jest korekta cen transferowych, mogą być różne. Zmiana stosowanej metody w trakcie roku podatkowego jest możliwa, z uwzględnieniem warunków opisanych poniżej (patrz w szczególności pkt 16). Jeżeli model cen transferowych przyjęty przez podatnika jest zgodny z ALP i z zasadami wyboru metody najbardziej odpowiedniej w danych

okolicznościach, wówczas KCT11e spełnia warunek określony w art. 12 ust. 3aa ustawy o CIT oraz art. 15 ust. 1ab ustawy o CIT.

16. Metoda weryfikacji cen transferowych może zostać zmieniona w trakcie okresu rozliczeniowego – w przypadkach gdy jej zmiana jest uzasadniona z perspektywy zapewnienia zgodności cen transferowych z ALP, np.:

- zmiana metody i modelu cen transferowych wynika ze zmiany profilu funkcjonalnego stron transakcji;
- w trakcie okresu rozliczeniowego nastąpiła zmiana istotnych warunków realizacji transakcji.

17. W przypadku transakcji kontrolowanych objętych uprzednim porozumieniem cenowym metodę najbardziej odpowiednią w danych okolicznościach stanowi metoda wskazana w tym porozumieniu.

A.3 Częstotliwość i termin dokonywania korekty cen transferowych

18. KCT11e obejmuje co do zasady korekty cen transferowych po zakończeniu roku podatkowego. Nie wyklucza się KCT11e dokonywanych w trakcie roku podatkowego, np. po zakończeniu miesiąca lub kwartału.

19. Przepisy art. 11e ustawy o CIT nie precyzują, w jakim terminie i za jaki okres należy dokonać korekty cen transferowych. Należy odnieść się do dyrektywy ogólnej wynikającej z art. 11c ust. 1 i 2 ustawy o CIT, tj. celem korekty cen transferowych jest dostosowanie ceny transferowej do warunków rynkowych, co ma doprowadzić do ustalenia zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości. Korekty takie powinny być dokonywane z częstotliwością, z jaką w porównywalnych warunkach dokonywałyby ich podmioty niepowiązane, uwzględniając faktyczny przebieg i okoliczności zawarcia i realizacji transakcji kontrolowanej oraz zachowanie stron tej transakcji. W przypadku gdy faktyczny przebieg i okoliczności zawarcia i realizacji transakcji kontrolowanej oraz zachowanie stron tej transakcji nie są zgodne z postanowieniami umów pisemnych albo gdy brak jest umów pisemnych dotyczących transakcji kontrolowanej, wówczas pierwszeństwo należy dać rzeczywistym zachowaniom stron transakcji kontrolowanej i jej przebiegowi (zob. zasadę *accurate delineation* uregulowaną w art. 11c ust. 3 ustawy o CIT oraz również Wytyczne OECD, nr 1.45).

20. Częstotliwość dokonania KCT11e zależy w szczególności od:

- specyfiki transakcji i stosowanego modelu rozliczeń w danym typie transakcji,
- zmienności czynników ekonomiczno-gospodarczych mających wpływ na wysokość ceny transferowej,
- wystąpienia okoliczności mających znaczący wpływ na zmianę pierwotnie ustalonej ceny transferowej,
- dostępności bardziej wiarygodnych danych porównawczych,
- praktyki gospodarczej przyjętej w branży.

21. Skutki podatkowe transakcji kontrolowanej określa się dla danego roku podatkowego. KCT11e powinna zostać, co do zasady, dokonana przed złożeniem zeznania rocznego za dany rok i powinna obejmować okres nie dłuższy niż rok podatkowy.

A.4 Dokumentowanie korekty cen transferowych

22. Przepisy art. 11e ustawy o CIT nie precyzują, jakim dokumentem księgowym powinna zostać dokonana korekta cen transferowych (w tym KCT11e). Dla celów podatkowych korygowanie cen transferowych może następować w szczególności na podstawie:

- noty księgowej (debetowej albo kredytowej) korygującej zbiorczo przychody lub koszty podmiotu powiązanego w odniesieniu do danej transakcji kontrolowanej (bez odnoszenia się do konkretnej faktury/noty),
- zbiorczej faktury korygującej,
- faktury korygującej konkretną fakturę/pozycję z faktury z okresu rozliczeniowego.

23. Wyboru rodzaju dokumentu księgowego należy dokonać indywidualnie dla danego przypadku, każdorazowo w oparciu o dane okoliczności i stan faktyczny, jak również z uwzględnieniem przepisów wynikających z innych aktów prawnych, w szczególności ustawy o VAT.

PROJEKT MF

B Warunki korekty cen transferowych

B.1 Warunek 1: Ustalanie warunków w trakcie roku zgodnie z ALP

24. Sformułowanie „w transakcjach kontrolowanych realizowanych przez podatnika w trakcie roku podatkowego ustalone zostały warunki, które ustaliłyby podmioty niepowiązane” (art. 11e pkt 1 ustawy o CIT) oznacza, że zasady dotyczące ujmowania korekt cen transferowych przewidziane w art. 11e ustawy o CIT w związku z art. 12 ust. 3aa ustawy o CIT oraz art. 15 ust. 1ab ustawy o CIT, a także art. 12 ust. 3l pkt 2 ustawy o CIT oraz art. 15 ust. 4k pkt 2 ustawy o CIT, podatnik może stosować do transakcji kontrolowanych, których warunki pierwotnie zostały ustalone zgodnie z ALP. KCT11e powinna dotyczyć tylko tego okresu, w którym transakcje kontrolowane realizowane były na tych pierwotnie ustalonych warunkach.

25. Już na etapie zawierania transakcji kontrolowanej podmioty powiązane powinny ocenić – zgodnie z najlepszą wiedzą (w szczególności z wykorzystaniem dostępnych danych porównawczych) – czy na takie warunki transakcji kontrolowanej umówiłyby się podmioty niepowiązane. Zobowiązanie takie wynika również z art. 11c ust. 1 ustawy o CIT, zgodnie z którym podmioty powiązane są obowiązane ustalać ceny transferowe na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane. Podatnik nie powinien czekać z ustaleniem zgodnych z ALP warunków, na jakich realizuje transakcję kontrolowaną, do końca roku podatkowego.

26. Potwierdzeniem dokonania oceny, opisanej w pkt 25, mogą przykładowo być: umowa z podmiotem powiązaniem zawierająca szczegółowe zasady ustalania cen transferowych, polityka cen transferowych, sporządzona *ex ante* dokumentacja cen transferowych⁶, analiza porównawcza albo analiza zgodności.

27. KCT11e nie służy urynkowieniu transakcji zawartych na nierynkowych zasadach, lecz ma na celu doprowadzić do zgodności z ALP warunki niezgodne z tą zasadą wskutek zmiany istotnych uwarunkowań ekonomicznych transakcji.

28. Na rynku mogą nie występować porównywalne transakcje zawierane między podmiotami niepowiązanymi. Nie oznacza to, że korekta cen transferowych nie może zostać dokonana. Użycie trybu przypuszczającego w sformułowaniu warunku 1 („ustaliłyby podmioty niepowiązane”) wskazuje, że punktem odniesienia nie musi być rynek, w sytuacji gdy na rynku nie występują porównywalne transakcje niekontrolowane, ale mogą być również warunki określone dla hipotetycznych okoliczności niemających odzwierciedlenia w obrocie rynkowym.

29. Przy ocenie zasadności dokonania KCT11e uwzględnia się m.in. również to, czy umowa zawarta między podmiotami powiązanymi przewiduje klauzulę dotyczącą możliwości wstecznego korygowania (dopasowania) ceny, marży, narzutu, wyniku

⁶ Brak obowiązku sporządzenia dokumentacji cen transferowych nie może usprawiedliwiać ustalania cen transferowych na poziomie odbiegającym od poziomu rynkowego.

finansowego. Co do zasady, w szczególności w odniesieniu do restrukturyzacji, podmioty niepowiązane nie zgodziłyby się na dokonanie korekty warunków finansowych wstecz bez takiej klauzuli, gdyby nie było to uzasadnione istotą ekonomiczną transakcji, w tym profilem funkcjonalnym jej stron. Samo zawarcie takiej klauzuli w umowie należy również badać pod kątem zasadności z perspektywy ALP, z uwzględnieniem w szczególności funkcji pełnionych przez strony transakcji kontrolowanej, ponoszonych przez nie ryzyk i angażowanych aktywów. Brak umownej klauzuli korygowania (dopasowania) nie wyklucza dokonywania KCT11e.

30. Przykłady sytuacji, kiedy warunek pierwszy nie zostanie spełniony przedstawiono poniżej w przykładach 6-7.

Przykład 6

Podatnik dokonał przed zawarciem transakcji analizy warunków, na jakich zawiera transakcję kontrolowaną. Podatnik udokumentował tę analizę w postaci polityki cen transferowych, z której wynika, że podmioty niepowiązane w porównywalnych okolicznościach stosowałyby do rozliczeń marżę na kosztach rzeczywistych w wysokości 6%. W trakcie roku bez uzasadnienia adekwatnego do okoliczności ekonomicznych podatnik odstępuje od stosowania do rozliczeń z podmiotami powiązanymi marży wynikającej z tej polityki, tj. sprzedaje do podmiotów powiązanych towary po cenie z marżą na kosztach budżetowanych w wysokości 2%. Na koniec roku podatnik celem zastosowania postanowień polityki cen transferowych dokonuje korekty rentowności in plus.

Oznacza to, że podatnik nie stosował w trakcie roku zasad rynkowych, pomimo tego, że dostępne były dane o marżach, które w porównywalnych okolicznościach stosowałyby podmioty niepowiązane, zawarte w polityce cen transferowych. Podatnik powinien był stosować marżę w wysokości 6%, którą mógł ustalić na kosztach budżetowanych, jeżeli brak było możliwości ustalania na bieżąco kosztów rzeczywistych. W takiej sytuacji korekta rentowności zwiększająca dochód podatnika nie może zostać dokonana na podstawie zasad szczególnych określonych w art. 11e w związku z art. 12 ust. 3aa ustawy o CIT.

PK

Przykład 7

Podatnik rozlicza się z podmiotem powiązaniem w trakcie roku według cen niezawierających marży, ponieważ nie dokonał oceny rynkowości warunków transakcji kontrolowanej w trakcie roku i nie wiedział, że podmioty niepowiązane w porównywalnych okolicznościach stosowałyby do rozliczeń marżę 3% na całości kosztów. Podatnik dokonuje takiej oceny dopiero po zakończeniu roku i dokonuje korekty rentowności in plus na wysokość brakującej marży.

Podatnik powinien był dokonać oceny warunków w momencie zawierania transakcji. Korekta przeprowadzona na zakończenie roku nie będzie mogła zostać dokonana na podstawie zasad szczególnych określonych w art. 11e w związku z art. 12 ust. 3aa oraz art. 15 ust. 4k pkt 2 ustawy o CIT.

B.2 Warunek 2: Zmiana okoliczności w trakcie roku lub uzyskanie wiedzy o rzeczywistych przychodach lub kosztach

31. Korekty cen transferowych w sytuacjach określonych w art. 11e pkt 2 ustawy o CIT, tj. przy zmianie istotnych okoliczności mających wpływ na ustalone w trakcie roku podatkowego warunki lub w razie uzyskania wiedzy na temat wysokości faktycznie poniesionych kosztów lub uzyskanych przychodów będących podstawą obliczenia ceny transferowej, dokonuje się z uwzględnieniem istoty ekonomicznej transakcji kontrolowanej, w tym wyników analizy funkcjonalnej i profilu funkcjonalnego stron transakcji.

32. Pierwsza z przesłanek określonych w art. 11e pkt 2 ustawy o CIT, tj. „zmiana istotnych okoliczności mających wpływ na ustalone w trakcie roku podatkowego warunki” odnosi się do przypadku, gdy wystąpienie istotnych okoliczności skutkuje zmianą warunków realizacji transakcji.

Przykład 8

Do istotnych okoliczności mających wpływ na ustalone w trakcie roku podatkowego warunki zalicza się przykładowo:

- *zmiany rynkowych cen podstawowych surowców lub materiałów,*
- *wahania kursów walutowych,*
- *zmiany stóp procentowych,*
- *wahania popytu lub podaży danego produktu, spowodowane przez czynniki niezależne od podatnika i podmiotu powiązanego.*

Przykład 9

Grupa AB posiada politykę cen transferowych, ustaloną zgodnie z ALP. W polityce tej określono zasady rozliczeń Podmiotu Centralnego z Dystrybutorami z tytułu dostawy towarów do dystrybucji. Określono profile funkcjonalne dla Dystrybutorów i Podmiotu Centralnego. Dystrybutorzy w tym modelu to dystrybutorzy o ograniczonym zakresie funkcji, ryzyk i aktywów. Podmiot Centralny z kolei zarządza łańcuchem dostaw, ustala strategię sprzedaży i strategię marketingową. Do weryfikacji cen transferowych przyjęto metodę marży transakcyjnej netto z zastosowaniem wskaźnika marży operacyjnej. Dystrybutorzy jako podmioty testowane mają mieć zapewnioną stałą zyskowność na poziomie marży operacyjnej, reszta zysku (straty) z dystrybucji towarów trafia do Podmiotu Centralnego.

Podmiot A działa w modelu Dystrybutora. Podmiot B jest Podmiotem Centralnym. Podmiot A nabywa towary od Podmiotu B po cenach wyszczególnionych w cennikach, projektowanych przez Podmiot B. Cenniki te projektowane są raz w roku i kalkulowane są w taki sposób, aby marża operacyjna uzyskana przez dystrybutora (przy założonym wolumenie sprzedaży) pozwoliła na pokrycie jego kosztów i osiągnięcie zysku zgodnego z ALP w świetle pełnionych przez niego funkcji, ponoszonych ryzyk i angażowanych aktywów.

W trakcie roku doszło do niespodziewanej zmiany sytuacji na rynku, w wyniku której popyt na towary dystrybuowane przez Podmiot A zaczął istotnie się obniżać (zmiana ta miała charakter istotnej zmiany otoczenia ekonomicznego). W wyniku zmiany sytuacji na rynku Podmiot A nie osiągnął na koniec roku zakładanego poziomu sprzedaży. W rezultacie marża operacyjna osiągnięta przez Podmiot A na koniec roku różniła się od marży wskazanej w polityce cen transferowych. Po dokonanej na koniec roku aktualizacji polityki cen transferowych uwzględniającej zmianę warunków ekonomicznych okazało się, że marża operacyjna Podmiotu A na koniec roku kształtuje się dużo poniżej marży osiągniętej przez porównywalnych konkurentów działających w sytuacji kryzysu, co spowodowane było tym, że Podmiot B w trakcie roku (pomimo zmiany sytuacji rynkowej) nadal sprzedawał Podmiotowi A towary po cenach z cenników ustalonych na początku roku. Dokonano korekty cen transferowych mającej na celu dostosowanie rentowności Dystrybutora do poziomu wykazywanego przez porównywalne podmioty niepowiązane w celu uzyskania wyniku finansowego zgodnego z ALP. Korekta ta została dokonana w rozliczeniu z Podmiotem B.

W opisaney sytuacji zaistniała podstawa do przeprowadzenia KCT11e, ponieważ została spełniona przesłanka „zmiany istotnych okoliczności mających wpływ na ustalone w trakcie roku podatkowego warunki”.

33. Nie każda zmiana istotnych okoliczności wywołuje konieczność dokonania KCT11e celem zapewnienia zgodności warunków transakcji kontrolowanej z warunkami, jakie ustaliłyby podmioty niepowiązane. Obok profilu funkcjonalnego stron transakcji kontrolowanej i warunków transakcji, w tym w szczególności rozkładu ryzyka między stronami transakcji kontrolowanej, przy analizie zasadności dokonania korekty cen transferowych należy również uwzględnić, czy zmiana okoliczności jest na tyle istotna, że powoduje konieczność dostosowania ceny transferowej do ALP.

34. Druga z przesłanek określonych w art. 11e pkt 2 ustawy o CIT, tj. „uzyskanie przez podatnika wiedzy na temat wysokości faktycznie poniesionych kosztów lub uzyskanych przychodów będących podstawą obliczenia ceny transferowej” odnosi się zasadniczo do modeli rozliczeń cen transferowych opartych o budżetowane przychody lub koszty. Na koniec okresu rozliczeniowego podatnicy dokonują w takich modelach rekalkulacji cen transferowych w oparciu o koszty (lub przychody) rzeczywiste, które znane są dopiero po zakończeniu okresu. Taki model rozliczeń cen transferowych może prowadzić do powstania na koniec okresu rozliczeniowego różnic pomiędzy zakładanym i rzeczywiście zrealizowanym poziomem rentowności.

Przykład 10

Spółka X będąca CUW dla Grupy Y świadczy usługi informatyczne na rzecz lokalnej spółki z Grupy Y – Spółki Z. Usługi te obejmują proste wsparcie informatyczne związane z oprogramowaniem i infrastrukturą IT oraz usługi typu help desk. Jako metodę weryfikacji ceny transferowej w ww. usługach wybrano metodę koszt plus. Podmiotem testowanym w tej metodzie jest Spółka X.

Wynagrodzenie Spółki X z tytułu tych usług, fakturowane kwartalnie na Spółkę Z, kalkulowane jest na podstawie budżetowanych kosztów ich świadczenia powiększonych o rynkowy narzut na tych kosztach. Budżetowanie kosztów usług na kolejny rok Spółka X opiera m.in. o prognozy sporządzone na podstawie kosztów wynagrodzeń poniesionych w poprzednim roku skorygowanych o dynamikę wzrostu wynagrodzeń wynikającą z danych statystycznych. Umowa na świadczenie ww. usług informatycznych zawarta pomiędzy Spółką X i Spółką Z zawiera klauzulę, która przewiduje, że po zakończeniu roku wynagrodzenie zafakturowane na podstawie kosztów planowanych porównywane jest z wynagrodzeniem skalkulowanym na podstawie kosztów rzeczywistych. Jeżeli występują istotne różnice między kosztami rzeczywistymi a kosztami planowanymi, wówczas Spółka X dokonuje rozliczenia tej różnicy z usługobiorcą. Jednocześnie umowa zawiera również uprawnienie usługobiorcy do kontroli ponoszonych kosztów oraz efektywnego wykorzystywania przez Spółkę X posiadanych zasobów.

Pod koniec roku podatkowego, ze względu na rosnącą presję płacową specjalistów informatycznych, nastąpił istotny wzrost cen za usługi podwykonawców, których Spółka X angażowała do wykonywania niektórych z czynności w ramach świadczonych usług informatycznych (koszty tych usług nie stanowią kosztów o charakterze pass-through). Spółka X nie miała możliwości zmiany tych podwykonawców na innych tańszych, ze względu na specjalistyczny charakter świadczonych przez nich usług. Wzrost cen za usługi podwykonawców spowodował, że suma faktur kwartalnych za usługi informatyczne wystawionych na Spółkę Z w trakcie roku w oparciu o dane budżetowane różniła się istotnie od sumy kosztów rzeczywiście poniesionych przez Spółkę X w całym bieżącym roku. Odchylenie kosztów rzeczywistych od planowanych wynikało wyłącznie ze wzrostu kosztów usług podwykonawców i nie wynikało ze zmiany zakresu świadczonych usług. Konieczne stało się dokonanie korekty cen transferowych, aby osiągnąć zyskowność na świadczonych usługach informatycznych na poziomie rynkowym w świetle pełnionych funkcji, ponoszonych

ryzyk i angażowanych aktywów przez strony transakcji (z analizy funkcjonalnej transakcji wynika, że ryzyko istotnego wzrostu kosztów usług świadczonych przez podwykonawców leży po stronie Spółki Z).

W opisanej sytuacji zaistniała podstawa do przeprowadzenia KCT11e, ponieważ została spełniona przesłanka „uzyskania przez podatnika wiedzy na temat wysokości faktycznie poniesionych kosztów lub uzyskanych przychodów będących podstawą obliczenia ceny transferowej”.

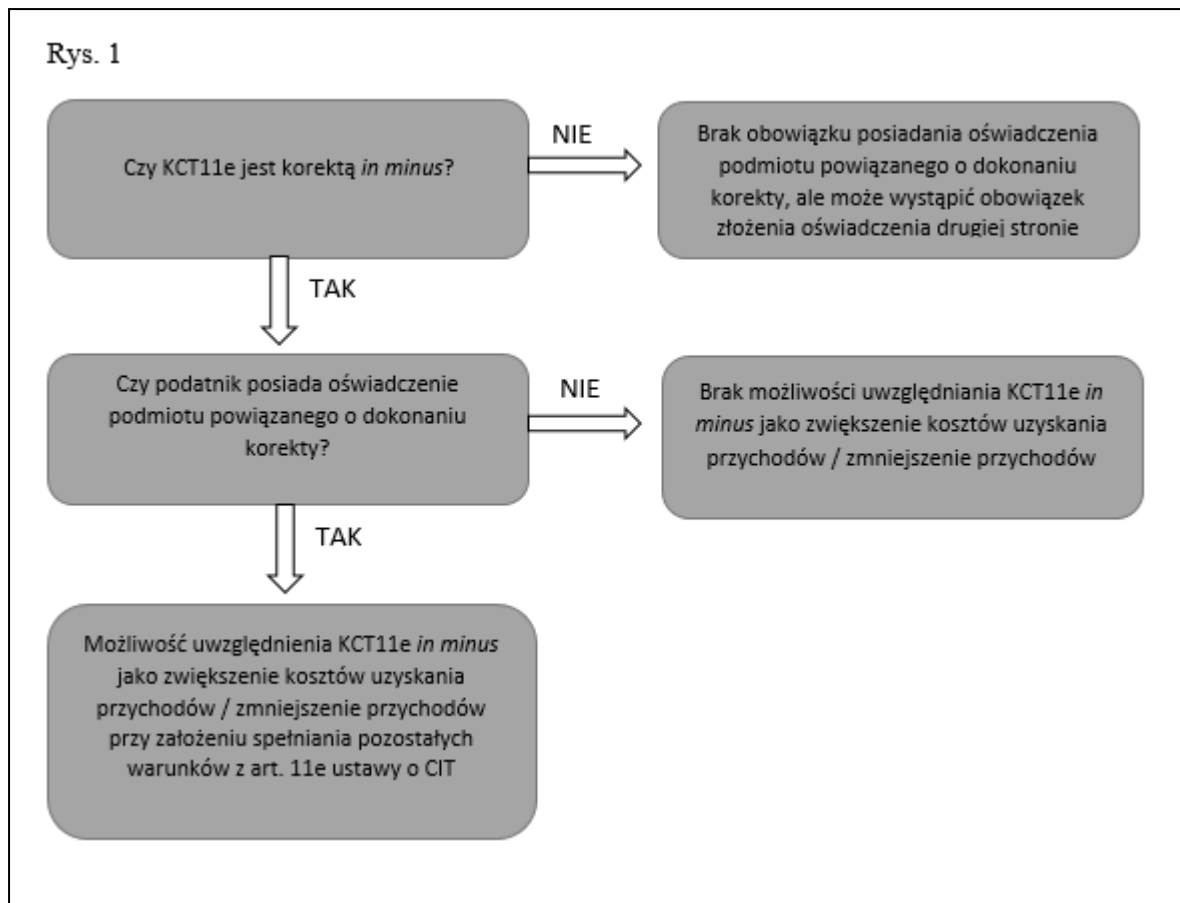
35. Wystąpienie pierwszej z przesłanek nie wyklucza możliwości wystąpienia drugiej z przesłanek (w art. 11e pkt 2 zastosowano spójnik logiczny „lub”). Zmiana okoliczności mających wpływ na ustalone w trakcie roku podatkowego warunki może spowodować zmianę kosztów/przychodów w porównaniu do wielkości budżetowanych, powodując tym samym ziszczenie się drugiej przesłanki.

B.3 Warunek 3: Oświadczenie drugiej strony o dokonaniu korekty cen transferowych

36. Korekta cen transferowych dokonywana jednostronnie przez podatnika może prowadzić do podwójnego opodatkowania lub podwójnego nieopodatkowania dochodów.

37. Posiadanie oświadczenia, że podmiot powiązany dokonał korekty cen transferowych w tej samej wysokości co podatnik, wymagane jest dla podatnika, dla którego KCT11e jest korektą *in minus*. Podatnik, dla którego KCT11e jest korektą *in plus*, nie musi posiadać takiego oświadczenia (art. 12 ust. 3aa pkt 2 i art. 15 ust. 1 ab pkt 2 ustawy o CIT), natomiast będzie stroną, która je wystawia (zob. rysunek 1).

PROJEKT MF



38. Dokonanie KCT11e oznacza ujęcie korekty w księgach podatkowych, w szczególności poprzez dokonanie odpowiedniego zapisu księgowego jako zmniejszenia lub zwiększenia przychodów albo jako zmniejszenia lub zwiększenia kosztów uzyskania przychodu. Wynika z tego, że podatnik powinien posiadać oświadczenie podmiotu powiązanego o dokonaniu korekty nie później niż pod datą zapisu księgowego.

39. Dokonanie korekty cen transferowych nie zależy od przepływu płatności między stronami transakcji. Korekta przychodów podatkowych (kosztów uzyskania przychodów) powinna wynikać z operacji gospodarczych posiadających treść ekonomiczną i zarejestrowanych w księgach podatkowych. Zgodnie z art. 3 pkt 4 Ordynacji podatkowej przez księgi podatkowe rozumie się księgi rachunkowe, podatkową księgę przychodów i rozchodów, ewidencje oraz rejestry, do których prowadzenia, do celów podatkowych, na podstawie odrębnych przepisów, obowiązani są podatnicy, płatnicy lub inkasenci.

40. Przepisy ustawy o CIT nie określają formy oświadczenia podmiotu powiązanego. Dla celów dowodowych, oświadczenie powinno być złożone w formie pisemnej.

Przykład 11

Oświadczenie złożone w formie pisemnej może przykładowo obejmować: otrzymaną od podmiotu powiązanego (kontrahenta) wiadomość e-mail / list / pismo podpisane przez pracownika podmiotu powiązanego (bądź jego przełożonego) odpowiedzialnego za ujęcie korekty cen transferowych w księgach podatkowych podmiotu powiązanego lub przez pracownika biura księgowego / podmiotu z grupy (bądź jego przełożonego), któremu podmiot powiązany podzleca prowadzenie ksiąg rachunkowych.

41. W przypadku gdy podmiot powiązany wystawia dokument księgowy (np. notę obciążeniową lub fakturę dokumentującą dokonanie korekty) stanowiący podstawę do dokonania KCT11e i przekazuje go podatnikowi, dokument ten stanowi oświadczenie, o którym mowa w art. 11e pkt 3 ustawy o CIT, o ile spełnia jednocześnie wymogi stawiane dowodom księgowym przez UoR. Podmiot powiązany wystawiając dokument księgowy dokonuje jego dekretacji i księgowania. Księgi rachunkowe powinny być prowadzone rzetelnie, sprawdzalnie i na bieżąco, a zasady te nie wynikają jedynie z polskich przepisów, lecz są uznawane za powszechne standardy prowadzenia rachunkowości.

42. W przypadku dokonywania KCT11e *in minus* bez otrzymania przez podatnika dokumentu księgowego od podmiotu powiązanego, lecz na podstawie wystawionej przez podatnika noty obciążeniowej (lub faktury dokumentującej dokonanie korekty) podatnik powinien uzyskać oświadczenie podmiotu powiązanego o dokonaniu korekty (co do formy takiego oświadczenia – patrz pkt 40-41).

43. Nie stanowi oświadczenia, o którym mowa w art. 11e pkt 3 ustawy o CIT:

- wysłanie przez podatnika zapytania do podmiotu powiązanego o dokonanie przez niego korekty cen transferowych – wysłanie zapytania nie może być traktowane jako oświadczenie wiedzy złożone przez podmiot powiązany o fakcie dokonania korekty cen transferowych; wysłanie zapytania nie potwierdza też faktu dokonania korekty przez podmiot powiązany,
- oświadczenie zawarte w umowie pomiędzy stronami transakcji, że strony transakcji będą dokonywać korekt cen transferowych – użyty w art. 11e pkt 3 ustawy o CIT czas dokonany („*podmiot ten dokonał korekty cen transferowych (...)*”) oznacza, że podmiot powiązany w pierw powinien dokonać korekty cen transferowych w tej samej wysokości, co podatnik, a następnie przedstawić podatnikowi oświadczenie o dokonaniu tej korekt; faktyczne zachowania stron transakcji kontrolowanej mogą się ponadto różnić od określonych w umowie.

44. W przypadku gdy na moment składania rocznego zeznania podatkowego podatnik nie posiada oświadczenia podmiotu powiązanego, że ten dokonał korekty ceny transferowej w tej samej wysokości co podatnik, wówczas w zeznaniu rocznym, za okres, którego dotyczy KCT11e, podatnik nie uwzględni tej korekty. W takim przypadku podatnik zaznaczy również w formularzu pole, że nie dokonał korekty cen

transferowych. Po otrzymaniu stosownego oświadczenia od podmiotu powiązanego, podatnik może ująć KCT11e w księgach podatkowych roku podatkowego, którego korekta dotyczy i skorygować roczne zeznanie podatkowe.

B.4 Warunek 4: Wyłączenie niektórych jurysdykcji podatkowych

45. Warunek zawarty w art. 11e pkt 4 ustawy o CIT dotyczy podatnika (tej strony korekty), dla którego dokonywana korekta cen transferowych jest korektą *in minus*.

46. Warunek z art. 11e pkt 4 ustawy o CIT jest spełniony, jeśli przesłanki wskazane w tym przepisie wystąpią łącznie, tzn. że z danym państwem lub terytorium jest zawarta umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, której stroną jest Rzeczpospolita Polska oraz jednocześnie istnieje podstawa prawna do wymiany informacji podatkowych z tym państwem lub terytorium.

47. Lista państw lub terytoriów, z którymi Rzeczpospolita Polska posiada zawartą umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, znajduje się na stronie internetowej Podatki.gov.pl w zakładce „Podatkowa współpraca międzynarodowa” → „Wykaz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania” (<https://www.podatki.gov.pl/podatkowa-wspolpraca-miedzynarodowa/wykaz-umow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania/>). Natomiast uzupełnieniem tej listy w zakresie istnienia podstawy prawnej do wymiany informacji w sprawach podatkowych jest wykaz umów o wymianie informacji w sprawach podatkowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska. Wykaz ten zamieszczono na stronie internetowej <https://www.podatki.gov.pl/podatkowa-wspolpraca-miedzynarodowa/wykaz-umow-o-wymianie-informacji-w-sprawach-podatkowych/>.

48. W przypadku, gdy obowiązująca umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarta przez Rzeczpospolitą Polską nie zawiera podstawy prawnej do wymiany informacji podatkowych z danym państwem lub terytorium, wówczas istnienie stosownej podstawy prawnej należy sprawdzić na podstawie informacji podanych na drugiej z ww. stron internetowych.

49. Podstawa do wymiany informacji podatkowych musi istnieć w momencie dokonywania korekty cen transferowych.

B.5 Warunek 5: Potwierdzenie dokonania korekty cen transferowych w rocznym zeznaniu podatkowym

50. Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych składający roczne zeznanie podatkowe na formularzach CIT-8 i CIT/PGK mają obowiązek wskazać w tym formularzu zgodnie ze stanem faktycznym, czy dokonali KCT11e – bez względu na to, czy była to korekta *in plus* czy *in minus*. W zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych będą to odpowiednio następujące formularze: PIT-36, PIT-36 S, PIT-36 L, PIT-36 LS.

51. Dla podatników dokonujących KCT11e *in minus* warunek potwierdzenia dokonania korekty cen transferowych w rocznym zeznaniu podatkowym za rok podatkowy, którego dotyczy ta korekta, stanowi warunek dla uwzględnienia takiej korekty poprzez zmniejszenie przychodów podatkowych lub zwiększenie kosztów uzyskania przychodów.

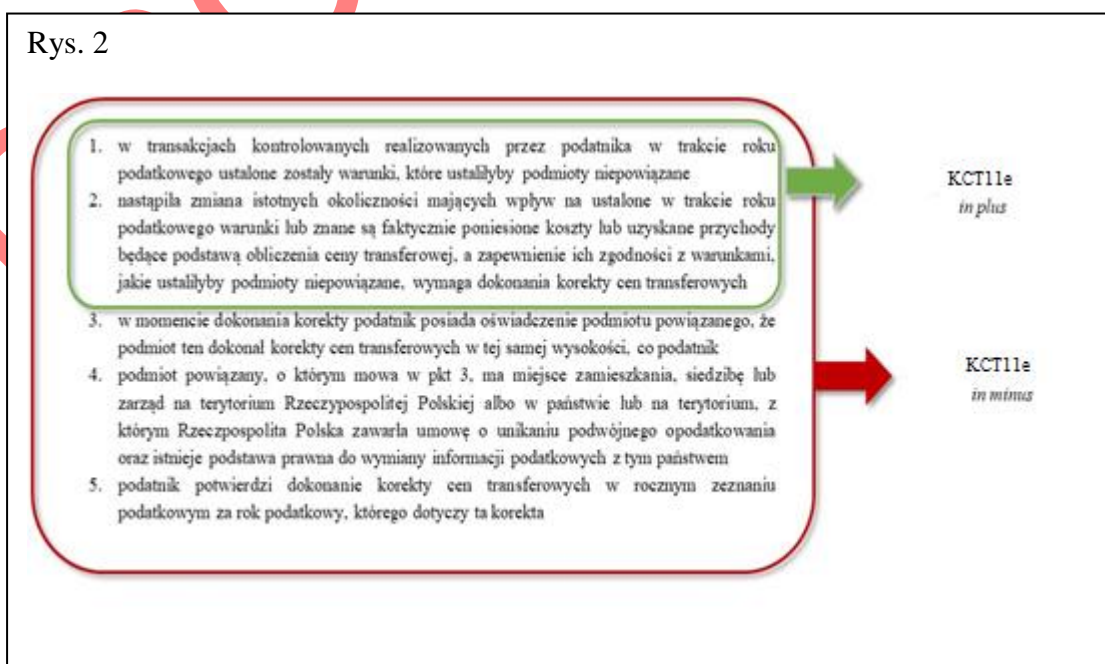
52. Pojęcie „rocznego zeznania podatkowego” użyte w art. 11e pkt 5 ustawy o CIT należy rozumieć również jako korektę rocznego zeznania podatkowego. Przykładowo, jeżeli spełnienie warunków z art. 11e ustawy o CIT wystąpi po terminie złożenia rocznego zeznania podatkowego, wówczas podatnik może uwzględnić KCT11e w księgach podatkowych roku, którego ta korekta dotyczy, i odpowiednio skorygować takie zeznanie. W takiej sytuacji warunek, określony w art. 11e pkt 5 ustawy o CIT, uważa się również za spełniony.

C Korekta przychodów lub kosztów uzyskania przychodów

C.1 Warunki z art. 11e ustawy o CIT zostały spełnione

53. KCT11e spełniająca warunki określone w art. 11e ustawy o CIT stanowi szczególny rodzaj korekty przychodu/kosztu uzyskania przychodu – zob. art. 12 ust. 3aa ustawy o CIT (korekta przychodu) oraz art. 15 ust. 1ab ustawy o CIT (korekta kosztu uzyskania przychodu). Do określenia momentu ujęcia KCT11e spełniającej warunki określone w art. 11e ustawy o CIT należy stosować art. 12 ust. 3l pkt 2 ustawy o CIT oraz art. 15 ust. 4k pkt 2 ustawy o CIT. W celu zastosowania KCT11e *in plus* wystarczy spełnić pierwsze dwa warunki z art. 11e pkt 1 i 2 ustawy o CIT, natomiast dla KCT11e *in minus* – wszystkie warunki z art. 11e pkt 1-5 ustawy o CIT (zob. rysunek 2). Warunki takich korekt oraz cena wynikająca z ich dokonania podlega weryfikacji z punktu widzenia ALP.

Rys. 2



54. KCT11e spełniająca warunki określone w art. 11e ustawy o CIT ujmuje się wstecz, tzn. odpowiednio:

- poprzez zmniejszenie lub zwiększenie przychodów osiągniętych w okresie rozliczeniowym, którego ta korekta dotyczy – w przypadku korekty przychodów,
- poprzez zmniejszenie lub zwiększenie kosztów uzyskania przychodów poniesionych w okresie rozliczeniowym, którego ta korekta dotyczy – w przypadku korekty kosztów uzyskania przychodów.

55. Warunki dokonania KCT11e należy analizować z poziomu transakcji kontrolowanej jako całości, a nie pojedynczych dokumentów księgowych, dokonanych lub otrzymanych płatności (patrz art. 11k ust. 4 i 5 ustawy o CIT dot. transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym). Nie ma znaczenia, czy transakcja kontrolowana została udokumentowana jedną czy wieloma fakturami (notami/innymi dokumentami księgowymi), obejmuje jedną czy kilka płatności.

56. W przypadku wystąpienia potrzeby dwóch przeciwstawnych KCT11e (*in plus* i *in minus*) pomiędzy tymi samymi podmiotami powiązanymi, z uwagi na szerszy katalog warunków przy korektach *in minus*, podatnik dla celów podatkowych powinien dokonać takich korekt odrębnie.

57. Warunki dokonywania KCT11e:

- odnoszą się do dokonywania tych korekt w księgach podatkowych, tj. na potrzeby ustalenia wyniku podatkowego;
- nie determinują sposobu ujęcia korekty cen transferowych w księgach rachunkowych.

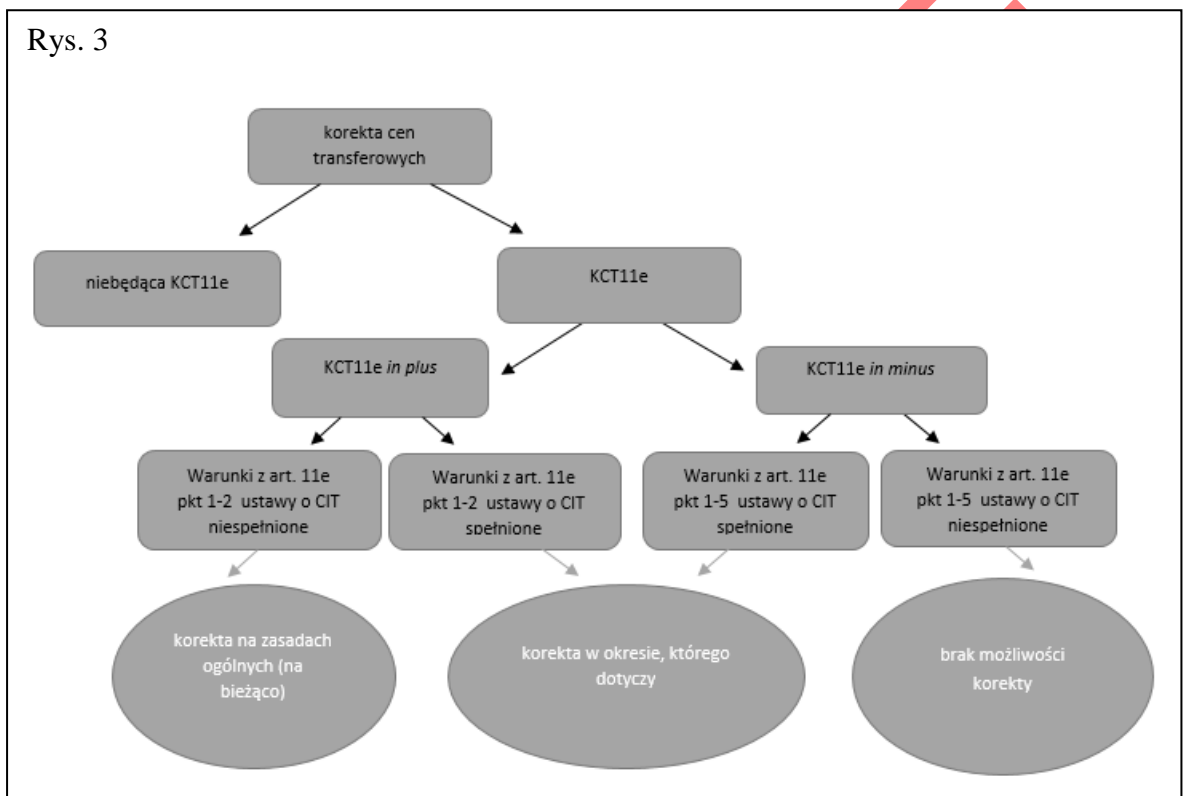
C.2 Warunki z art. 11e ustawy o CIT nie zostały spełnione

58. KCT11e *in minus* niespełniająca warunków określonych w art. 11e pkt 1-5 ustawy o CIT nie może zostać dokonana na zasadach ogólnych wynikających z art. 12 ust. 3j-3m ustawy o CIT (po stronie przychodowej) i art. 15 ust. 4i-4k ustawy o CIT (po stronie kosztowej). W przeciwnym razie podatnik faktycznie uzyskiwałby swobodę w zakresie wyboru sposobu i okresu dokonywania KCT11e, tj. zgodnie z regułami wynikającymi z art. 11e ustawy o CIT albo art. 12 ust. 3j-3m ustawy o CIT lub art. 15 ust. 4i-4k ustawy o CIT (tzw. zasady ogólne korygowania przychodów i kosztów). Przeczyłoby to zasadzie racjonalności ustawodawcy. KCT11e stanowi *lex specialis* względem korekty przychodów lub kosztów uzyskania przychodu na zasadach ogólnych. W wyniku podatkowym uwzględnia się KCT11e, które spełniają warunki wskazane w art. 11e w związku z art. 12 ust. 3aa lub art. 15 ust. 1ab ustawy o CIT.

59. W świetle w szczególności zasad wynikających z art. 11c ustawy o CIT brak możliwości dokonania KCT11e na podstawie art. 11e w związku z art. 12 ust. 3aa lub art. 15 ust. 1ab ustawy o CIT nie może prowadzić do zaniżenia dochodu (zawyżenia

straty podatkowej) wykazywanego przez podatnika. KCT11e *in plus*, niespełniająca warunków określonych w art. 11e pkt 1-2 ustawy o CIT, powinna zostać dokonana na zasadach ogólnych. W przeciwnym przypadku, w braku obowiązku dokonania korekty *in plus*, podatnik mógłby kształtować warunki transakcji z podmiotami powiązаныmi ze skutkiem zniżenia dochodu (zawyżeniem straty podatkowej). Mechanizm KCT11e nie może wprowadzać zasad opodatkowania dochodu w wysokości niższej niż wynikająca z art. 7 w szczególności w związku z art. 11c ust. 1 ustawy o CIT.

60. Zasady ujmowania KCT11e spełniających oraz niespełniających warunków określonych w art. 11e ustawy o CIT przedstawiono na rysunku 3.



61. Organy podatkowe mogą weryfikować zasadność dokonania korekty cen transferowych przez podatnika oraz wysokość dokonanej korekty cen transferowych w świetle tego, czy korekta taka nie prowadzi do sytuacji, w której wykazywany dochód (strata) byłby niższy (strata wyższa) od tego, jaki ustaliłyby pomiędzy sobą podmioty niepowiązane. Możliwość takiej weryfikacji jest niezależna od trybu, w jakim została dokonana korekta przez podatnika, tj. czy na podstawie zasad ogólnych wynikających z art. 11c ust. 2 ustawy o CIT, czy na podstawie zasad szczególnych określonych w art. 11e ustawy o CIT.

D Zagadnienia intertemporalne

62. Przepis art. 26 ust. 1 Ustawy zmieniającej stanowi, że zmienione przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (w tym przepisy art. 11e, art. 12 ust. 31 pkt 2 i art. 15 ust. 4k pkt 2 ustawy o CIT dotyczące ujmowania korekt cen transferowych) stosuje się do transakcji lub innych zdarzeń, rozpoczętych i niezakończonych przed dniem 1 stycznia 2019 r., w zakresie tej części transakcji lub innych zdarzeń, które są realizowane w roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2018 r. Tym samym dokumenty księgowe dokumentujące korekty cen transferowych wystawione w roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2018 r., lecz dotyczące transakcji lub innych zdarzeń realizowanych w roku podatkowym rozpoczynającym się przed dniem 1 stycznia 2019 r., powinny być traktowane dla celów podatków dochodowych na zasadach wynikających z przepisów w brzmieniu obowiązującym do końca 2018 r.

63. Zasady wynikające z ww. przepisów mają zastosowanie do wszystkich korekt cen transferowych bez względu na to, w jakiej formie (i na podstawie jakiego dokumentu księgowego) są one dokonywane – np. czy to w formie zbiorczej korekty przychodów lub kosztów podmiotu powiązanego w odniesieniu do danej transakcji kontrolowanej, grupy transakcji kontrolowanych lub całości jego działalności (bez odnoszenia się do konkretnej faktury/noty z okresu rozliczeniowego), czy na podstawie faktury korygującej konkretną fakturę/pozycję z faktury z okresu rozliczeniowego.

PROJEKT