



Objaśnienia podatkowe w zakresie cen transferowych z 31 marca 2021 r.

**Nr 2: Korekta cen transferowych
w rozumieniu art. 11e ustawy o CIT
(art. 23q ustawy o PIT)**

Spis treści

Użyte skróty.....	3
Wstęp	5
Wyciąg z objaśnianych przepisów ustawy o CIT	6
Wyciąg z uzasadnienia do Projektu Ustawy zmieniającej	8
A. Korekta cen transferowych w kontekście zasady ceny rynkowej	10
A.1. Cel oraz istota.....	10
A.2. Weryfikacja cen transferowych.....	14
A.3. Częstotliwość i termin	15
A.4. Dokumentowanie.....	15
B. Warunki KCT11e	16
B.1. Warunek 1: Ustalanie warunków w trakcie roku podatkowego zgodnie z ALP	16
B.2. Warunek 2: Zmiana istotnych okoliczności w trakcie roku podatkowego lub uzyskanie wiedzy o faktycznie uzyskanych przychodach lub poniesionych kosztach	18
B.3. Warunek 3: Oświadczenie podmiotu powiązanego o dokonaniu korekty cen transferowych ..	21
B.4. Warunek 4: Wyłączenie niektórych jurysdykcji podatkowych	23
B.5. Warunek 5: Potwierdzenie dokonania korekty cen transferowych w rocznym zeznaniu podatkowym	24
C. Korekta przychodów lub kosztów uzyskania przychodów	24
C.1. Warunki z art. 11e ustawy o CIT zostały spełnione	24
C.2. Warunki z art. 11e ustawy o CIT nie zostały spełnione	25
D. Zagadnienia intertemporalne	28

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. z 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. z 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 r. poz. 351, z późn. zm.)
Ustawa o VAT	Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2020 r. poz. 106, 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>)
Korekta <i>in plus</i>	Korekta prowadząca do zwiększenia dochodu poprzez zwiększenie przychodów podatkowych bądź zmniejszenie kosztów uzyskania przychodów

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

Korekta *in minus*

Korekta prowadząca do zmniejszenia dochodu poprzez zmniejszenie przychodów podatkowych lub zwiększenie kosztów uzyskania przychodów

Wstęp

1. Niniejsze objaśnienia podatkowe odnoszą się do przepisów dotyczących zasad dokonywania korekty cen transferowych w rozumieniu art. 11e ustawy o CIT w związku z art. 12 ust. 3aa, art. 12 ust. 3l pkt 2, art. 15 ust. 1ab, art. 15 ust. 4k pkt 2 ustawy o CIT, obowiązujących od 1 stycznia 2019 r.
2. Niniejsze objaśnienia podatkowe należy stosować odpowiednio do przepisów ustawy o PIT, tj.: art. 23q, art. 14 ust. 1ca, art. 22 ust. 1ab, art. 14 ust. 1o, art. 22 ust. 7e, obowiązujących od 1 stycznia 2019 r.
3. Mając na uwadze rozbieżności w orzecznictwie i doktrynie w zakresie regulacji dotyczących korekty cen transferowych oraz dążąc do zwiększenia bezpieczeństwa podatkowego podatników dokonujących następczej korekty cen transferowych, przedstawia się niniejsze objaśnienia podatkowe.

Wyciąg z objaśnianych przepisów ustawy o CIT

Art. 11c

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

(...)

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, poprzez prawidłowe zastosowanie metod, o których mowa w art. 11d ust. 1–3, spełniającą warunki, o których mowa w art. 11e pkt 1–5;
- 2) korektę cen transferowych zwiększającą przychody, mającą na celu spełnienie wymogów, o których mowa w art. 11c, poprzez prawidłowe zastosowanie metod, o których mowa w art. 11d ust. 1–3, spełniającą warunki, o których mowa w art. 11e pkt 1 i 2;
- 3) korektę cen transferowych, o której mowa w art. 11e, dokonaną w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, jeżeli nie została uwzględniona w wyniku finansowym netto podatnika za dowolny rok tego okresu zgodnie z przepisami o rachunkowości i nie dotyczy transakcji dokonywanych w tym okresie.

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, poprzez prawidłowe zastosowanie metod, o których mowa w art. 11d ust. 1–3, spełniającą warunki, o których mowa w art. 11e pkt 1 i 2;
- 2) korektę cen transferowych zwiększającą koszty uzyskania przychodów, mającą na celu spełnienie wymogów, o których mowa w art. 11c, poprzez prawidłowe zastosowanie metod, o których mowa w art. 11d ust. 1–3, spełniającą warunki, o których mowa w art. 11e pkt 1–5;
- 3) korektę cen transferowych, o której mowa w art. 11e, dokonaną w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, jeżeli nie została uwzględniona w wyniku finansowym netto podatnika za dowolny rok tego okresu zgodnie z przepisami

o rachunkowości i nie dotyczy transakcji dokonywanych w tym okresie.

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.

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 powiązanymi 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.

A. Korekta cen transferowych w kontekście zasady ceny rynkowej

A.1. Cel oraz istota

1. Korekta cen transferowych oznacza korygowanie (dostosowanie) cen transferowych. 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 korygowanie cen transferowych stanowi korektę cen transferowych 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 cen transferowych za dany okres rozliczeniowy do wysokości zgodnej z zasadą ceny rynkowej (*arm's length principle*, w skrócie: ALP).
3. KCT11e dokonana w celu zapewnienia zgodności cen transferowych 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 stanowi odrębnej transakcji kontrolowanej.
4. 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.
5. KCT11e jest korektą retrospektywną, tj. odnosi się 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.
6. Przepis art. 11e ustawy o CIT literalnie nie określa wprost ani definicji, ani zakresu KCT11e, których dopuszczalność należy badać z zastosowaniem warunków wyrażonych w tym przepisie. O zakresie zastosowania tego przepisu można wnioskować „z kontekstu”, w szczególności z uwzględnieniem warunków art. 11e pkt 1 ustawy o CIT. 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.
7. Mając powyższe na uwadze, podatnik dokonuje KCT11e w sytuacji, gdy pomimo tego, że przy zawieraniu transakcji działał racjonalnie i rzetelnie, by dochować zasady ceny rynkowej (*ex-ante; arm's length price setting approach*), zastosowana przez podatnika cena transferowa

ex post nie jest rynkowa. Ujmując inaczej, istota KCT11e polega na urynkowaniu transakcji, dla której ustalone zostały warunki rynkowe (przy ocenie *ex ante*), a które następnie (przy ocenie *ex post*) stały się nierynkowe.

8. Następca niezgodność z ALP, objęta KCT11e, nie może być wynikiem zwykłego (ogólnego) ryzyka związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej. Następca niezgodność z ALP ma być skutkiem zmian istotnych okoliczności lub wynikać ze sposobu ustalania ceny transferowej w oparciu o budżety (plany, kosztorysy), w których do ustalania cen transferowych wykorzystane zostały np. informacje o kosztach historycznych (zob. uzasadnienie do Ustawy zmieniającej), a następnie korygowanej w oparciu o informacje o rzeczywiście poniesionych przychodach / kosztach.

Przykład 1

Grupa AB stosuje politykę cen transferowych, ustaloną zgodnie z zasadą ceny rynkowej, obejmującą określenie profili funkcjonalnych dla dystrybutorów i podmiotu centralnego oraz zasady rozliczeń podmiotu centralnego z dystrybutorami z tytułu dostawy towarów. Dystrybutorzy w tym modelu współpracy to dystrybutorzy o ograniczonym zakresie funkcji, ryzyk i aktywów. Podmiot centralny z kolei zarządza łańcuchem dostaw, ustala strategię sprzedaży i strategię marketingową. 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 angażowanych aktywów.

Po zakończeniu roku podatkowego, ze względu na spadek popytu na dystrybuowane wyroby, okazało się, że podmiot A nie osiągnął zakładanego (budżetowanego) wolumenu sprzedaży i nie pokrył części kosztów stałych. W rezultacie podmiot A nie osiągnął zakładanego (budżetowanego) poziomu marży operacyjnej. Podatnik dokonał KCT11e mającej na celu wyrównanie rentowności dystrybutora do poziomu zgodnego z zasadą ceny rynkowej. Korekta ta została dokonana w rozliczeniu z podmiotem B.

9. Przyczyną dokonania KCT11e nie jest ponadto, w szczególności, błąd rachunkowy lub inna oczywista omyłka. Jeżeli korekta przychodu (kosztu) spowodowana jest błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, podatnik powinien dokonać korekty wstecz, czyli w okresie, którego błąd (oczywista omyłka) dotyczy.

10. Korekty przychodu (kosztu), nieobjętej KCT11e, wynikającej z innych przyczyn (opust, rabat, zmiana zakresu świadczenia, zob. przykład 2), dokonuje się poprzez zmniejszenie lub zwiększenie przychodów (kosztów) osiągniętych w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca lub, w przypadku braku faktury, inny dokument potwierdzający

przyczyny korekty. Takie korekty są dokonywane na tzw. zasadach ogólnych, tj. 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). Podatnik w trakcie roku podatkowego powinien realizować zasadę ceny rynkowej wyrażoną w art. 11c ust. 1 ustawy o CIT, dlatego ewentualną niezgodność ustaleń *ex ante* z tą zasadą powinien korygować na tzw. zasadach ogólnych.

Przykład 2

Nie stanowią KCT11e korekty kontraktowe mogące wynikać 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.

11. KCT11e może być dokonywana 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 całość lub odpowiednią część łańcucha tworzenia wartości dodanej, która wpływa na kalkulację korekty cen transferowych oraz pozwala na weryfikację zasadności jej dokonania.

Przykład 3

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 powiązanymi nie dokonuje sprzedaży i nie nabywa bezpośrednio towarów lub usług. Podmiot centralny za pomocą KCT11e wyrównuje rentowność tych podmiotów powiązanych do wysokości zgodnej z ALP.

12. Pojęciem KCT11e nie są objęte korekty dostosowujące cenę transferową do ALP dokonywane przez administracje podatkowe, tj.:
- tzw. korekty pierwotne (z ang. *primary adjustments*²) 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 współzależne³ (z ang. *corresponding adjustments*⁴) 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), które wynikają z potencjalnego opodatkowania tzw. transakcji wtórnej.
13. 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. 12, dokonywanych przez administracje podatkowe.
14. Nie jest dozwolone samodzielne korygowanie przez podatnika cen transferowych za rok podatkowy, w przypadku gdy w wyniku doszacowania dokonanego przez zagraniczną administrację podatkową doszło do podwójnego opodatkowania. Korekta dochodu za rok podatkowy, w którym zostało dokonane doszacowanie za granicą, możliwa jest w ramach procedur rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania, określonych w ustawie DRM/APA. Korekta taka nie stanowi KCT11e (zob. punkt drugi w pkt. 12). Eliminowanie podwójnego opodatkowania w przypadku podmiotów powiązanych następuje wyłącznie w wyniku wprowadzenia w życie rozstrzygnięcia zapadłego w ramach MAP lub korekty jednostronnej (szersze informacje w tym zakresie znajdują się na stronie internetowej Podatki.gov.pl w zakładce „Ceny transferowe” → ”Procedury MAP i APA, statystyki” → ”Procedura wzajemnego porozumiewania się (MAP)” (link: <https://www.podatki.gov.pl/ceny-transferowe/procedury-map-i-apa-statystyki/procedura-wzajemnego-porozumiewania-sie-map/>).
15. 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

² Wytyczne OECD, słowniczek, s. 28.

³ Inne określenia to np.: korekta korespondująca, korekta drugostronna.

⁴ Tamże, s. 15.

⁵ Wytyczne OECD, słowniczek, s. 30.

dla uwzględnienia korekty cen transferowych jako zwiększenia lub zmniejszenia przychodów podatkowych bądź kosztów uzyskania przychodów – pkt 55-59.

A.2. Weryfikacja cen transferowych

16. 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.
17. Prawidłowe zastosowanie ALP jest warunkowane wyborem przez podatnika 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).
18. Co do zasady, metoda weryfikacji cen transferowych stosowana przez podatnika przy ustalaniu warunków transakcji powinna być tożsama dla dokonywania ewentualnej KCT11e.

Przykład 4

Podmiot powiązany jako metodę najbardziej odpowiednią w danych okolicznościach do weryfikowania cen transferowych wybrał metodę koszt plus. Stosując wybraną metodę, podmiot ten ustalił wskaźnik narzutu brutto ze sprzedaży liczony w trakcie roku na bazie kosztów planowanych, a następnie rekalkulowany na koniec roku na podstawie kosztów rzeczywistych. Zakładając, że jest to zgodne z warunkami, które ustaliłyby podmioty niepowiązane, podmiot powiązany powinien dążyć do zastosowania ex post tej samej metody weryfikacji, którą zastosował ex ante do ustalenia cen transferowych. Ewentualna zmiana metody weryfikacji jest możliwa na zasadzie wyjątku, jednak wymaga szczególnego uzasadnienia.

19. Od zasady wskazanej w pkt 18 mogą wystąpić wyjątki. Metoda, według której ustalane są ceny transferowe (*ex ante*), i metoda, w oparciu o którą dokonywana jest KCT11e, mogą być różne. Zmiana stosowanej metody w trakcie roku podatkowego jest możliwa, z uwzględnieniem warunków opisanych poniżej (zob. w szczególności pkt 20). 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.
20. Metoda weryfikacji cen transferowych wybrana przez podatnika może zostać zmieniona w trakcie okresu rozliczeniowego – w przypadkach gdy jej zmiana jest uzasadniona z perspektywy zapewnienia zgodności z ALP, np. wynika ona ze zmiany profilu funkcjonalnego stron transakcji.
21. 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

22. KCT11e obejmuje, co do zasady, korekty cen transferowych za dany rok podatkowy, po jego zakończeniu. Nie wyklucza się KCT11e dokonywanych w trakcie roku podatkowego, po zakończeniu innego okresu rozliczeniowego, np. miesiąca lub kwartału.
23. Przepisy ustawy o CIT nie precyzują, w jakim terminie i za jaki okres należy dokonać KCT11e. 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. Brak możliwości ustalenia częstotliwości, z jaką podmioty niepowiązane w porównywalnych okolicznościach dokonywałyby korekt, nie jest przeszkodą dla dokonania KCT11e.
24. Częstotliwość dokonania KCT11e zależy w szczególności od:
- specyfiki transakcji i stosowanego modelu rozliczeń w danym typie transakcji,
 - zmienności czynników ekonomiczno-gospodarczych mających wpływ na warunki transakcji,
 - dostępności wiarygodnych, obiektywnych danych porównawczych.
25. 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. Możliwe jest również dokonanie KCT11e po złożeniu zeznania rocznego.

A.4. Dokumentowanie

26. Przepisy ustawy o CIT nie przesądzają, jakim dokumentem księgowym powinna zostać dokonana korekta cen transferowych (w tym KCT11e). 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.
27. Wyboru rodzaju dokumentu księgowego należy dokonywać indywidualnie w każdym przypadku, w oparciu o okoliczności stanu faktycznego, z uwzględnieniem przepisów wynikających z innych aktów prawnych, w szczególności ustawy o VAT.
28. W sytuacji gdy korekta cen transferowych nie powoduje zmiany wynagrodzenia z tytułu dokonanych transakcji – konkretnych dostaw towarów lub świadczenia usług na rzecz podmiotów powiązanych – natomiast ma na celu dostosowanie poziomu rentowności spółki do poziomu rynkowego, taka korekta pozostaje poza zakresem opodatkowania podatkiem VAT, tj. nie podlega temu podatkowi. W konsekwencji nie jest dokumentowana fakturą VAT.

Przykład 5

Spółka należy do grupy kapitałowej. W ramach działalności gospodarczej dokonuje sprzedaży wyprodukowanych towarów na rzecz innych podmiotów z grupy, które spełniają definicję podmiotów powiązanych w rozumieniu przepisów ustawy o CIT.

Zgodnie z polityką cen transferowych obowiązującą w grupie poziom marż stosowany w trakcie roku w transakcjach między spółką a podmiotami powiązаныmi ustalano zgodnie z zasadą ceny rynkowej. Zaszła istotna zmiana okoliczności (stan pandemiczny), a w wyniku weryfikacji ex post stwierdzono, że poziom marżowości odbiega od poziomu rynkowego ustalonego ex ante, tj. jest zbyt niski, dlatego spółka jest zobowiązana do przeprowadzenia korekty dochodowości (in plus).

Dostosowanie dochodowości do ALP nie powoduje zmiany cen towarów dostarczonych na rzecz podmiotów powiązanych (i w efekcie – wysokości otrzymanego z tego tytułu wynagrodzenia). W takim przypadku po zakończeniu roku podatkowego należy wystawić dokument księgowy (notę) dotyczący KCT11e.

Ponieważ korekta nie powoduje zmiany wynagrodzenia z tytułu dokonanych transakcji – konkretnych dostaw towarów lub świadczenia usług, czynność ta pozostaje neutralna z punktu widzenia opodatkowania VAT. W takiej sytuacji nie wystawia się faktury korygującej. Nota księgowa dokumentująca KCT11e, taką jak w stanie faktycznym, nie jest ujmowana w ewidencji VAT.

B. Warunki KCT11e

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

29. 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 korekty 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.
30. Już na etapie zawierania transakcji kontrolowanej podmioty powiązane powinny ustalić – zgodnie z najlepszą wiedzą (w szczególności z wykorzystaniem dostępnych danych porównawczych) – warunki transakcji kontrolowanej, na które umówiłyby się podmioty niepowiązane. Zobowiązanie takie wynika z art. 11c ust. 1 ustawy o CIT.
31. Podatnik nie powinien czekać z ustaleniem zgodnych z ALP warunków, na jakich realizuje transakcję kontrolowaną, do końca roku podatkowego. Jeżeli ustalone ex ante warunki są niezgodne z zasadą ceny rynkowej, podatnik powinien doprowadzić warunki do zgodności z zasadą ceny rynkowej na tzw. zasadach ogólnych.
32. Potwierdzeniem dokonania ustaleń, opisanych w pkt. 29-30, mogą przykładowo być: umowa z podmiotem powiązanyą zawierająca szczegółowe zasady ustalania cen

transferowych, polityka cen transferowych, sporządzona *ex ante* dokumentacja cen transferowych⁶ czy dokonana *ex ante* analiza porównawcza albo analiza zgodności.

33. Przy ocenie zasadności dokonania KCT11e uwzględnia się m.in. również to, czy umowa zawarta między podmiotami powiązаныmi przewiduje klauzulę dotyczącą możliwości wstecznego korygowania (dostosowania) ceny, marży, narzutu, wyniku 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 (dostosowania) nie wyklucza dokonywania KCT11e.

Przykład 6

Podatnik rozlicza się z podmiotem powiązany w trakcie roku podatkowego według cen zawierających marżę w wysokości 3%, która wynika z prawidłowo wykonanej (ex ante) analizy porównawczej warunków transakcji kontrolowanej na dzień zawierania transakcji. W trakcie roku nastąpiła istotna zmiana warunków panujących na rynku (stan pandemiczny), przez co marża 3% przestała być marżą rynkową. Podatnik po zakończeniu okresu rozliczeniowego dokonuje korekty dochodowości in minus do poziomu zgodnego z ALP (marża 1%).

Korekta wypełnia przesłanki i warunki KCT11e i powinna zostać uwzględniona w roku podatkowym, którego korekta ta dotyczy.

Przykład 7

Podatnik rozlicza się z podmiotem powiązany w trakcie roku podatkowego według cen zawierających marżę w wysokości 2%. Ponieważ nie dokonał prawidłowej i rzetelnej oceny rynkowości warunków transakcji kontrolowanej na dzień zawierania transakcji, to nie wiedział, że podmioty niepowiązane w porównywalnych okolicznościach zastosowałyby w rozliczeniach marżę 3%. W trakcie roku nastąpiła istotna zmiana warunków panujących na rynku (stan pandemiczny), przez co marża 3% przestała być marżą rynkową. Podatnik dokonuje korekty dochodowości in minus do poziomu zgodnego z ALP (marża 1%).

Podatnik powinien był dokonać oceny warunków w momencie zawierania transakcji. Nieustalenie warunków rynkowych (marża 2%) wymaga uwzględnienia zasady ceny rynkowej (marża 3%) i dokonania korekty, która ma odzwierciedlać warunki rynkowe na dzień zawarcia transakcji, i nie stanowi korekty KCT11e. Korekta przeprowadzona na zakończenie roku podatkowego mająca na celu doprowadzenie do poziomu zgodnego z ALP (marża 1%) wypełnia wprawdzie przesłanki KCT11e, ale nie wypełnia warunku pierwszego (ustalenie warunków w trakcie roku zgodnie z ALP) i nie może zostać uwzględniona.

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

KCT11e, z uwagi na istotną zmianę warunków panujących na rynku, mogłaby zostać dokonana przez podatnika, gdyby podatnik uczynił zadość ustaleniu ceny rynkowej ex ante zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 11c ust. 1 ustawy o CIT, tj. ustalił ją w dacie zawarcia transakcji lub doprowadził ją na dzień zawarcia transakcji, poprzez korektę na tzw. zasadach ogólnych, do poziomu zgodnego z ALP (3%).

B.2. Warunek 2: Zmiana istotnych okoliczności w trakcie roku podatkowego lub uzyskanie wiedzy o faktycznie uzyskanych przychodach lub poniesionych kosztach

34. Korektę 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.
35. 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, nadzwyczajne:

- *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.*

Przez nadzwyczajne okoliczności należy rozumieć trudne do przewidzenia, występujące poza działalnością operacyjną jednostki i niezwiązane z ogólnym ryzykiem jej prowadzenia (zob. pkt 8).

Przykład 9

Grupa AB opracowała 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 rentowność 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 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 podatkowego doszło do nadzwyczajnej (istotnej) zmiany sytuacji na rynku, w wyniku której popyt na towary dystrybuowane przez podmiot A zaczął istotnie się obniżać (zmiana ta miała charakter nadzwyczajnej (istotnej) zmiany otoczenia ekonomicznego). W wyniku zmiany sytuacji na rynku podmiot A nie osiągnął na koniec roku podatkowego zakładanego poziomu sprzedaży. W rezultacie marża operacyjna osiągnięta przez podmiot A na koniec roku podatkowego różniła się od marży wskazanej w polityce cen transferowych. Po dokonanej na koniec roku weryfikacji cen transferowych ex post uwzględniającej zmianę warunków ekonomicznych, okazało się, że marża operacyjna podmiotu A na koniec roku podatkowego kształtuje się dużo poniżej marży osiągniętej przez porównywalnych konkurentów działających w sytuacji kryzysu, co spowodowane było tym, że podmiot B w trakcie roku podatkowego (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 rozliczeniach z podmiotem B.

Do opisanej sytuacji znajduje zastosowanie art. 11e ustawy o CIT, gdyż miała miejsce nadzwyczajna (istotna) zmiana sytuacji na rynku. Mając na uwadze wpływ zaistniałej, nadzwyczajnej (istotnej) zmiany na warunki ustalone dla podmiotu w trakcie roku podatkowego, osiągnięta marża kształtuje się dużo poniżej marży osiągniętej przez porównywalnych konkurentów działających w sytuacji kryzysu. Osiągnięcie marży poniżej rynkowej wynikało z utrzymania cenników ustalonych na początku roku podatkowego – czyli przed kryzysem, które pierwotnie miały charakter rynkowy. W tym wypadku warunek z art. 11e pkt 2 ustawy o CIT został spełniony, ponieważ została spełniona przesłanka „zmiany istotnych okoliczności mających wpływ na ustalone w trakcie roku podatkowego warunki”.

36. 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 do sytuacji, gdy model ustalania cen transferowych oparty jest o budżety (plany, kosztorysy), w których do ustalania cen transferowych wykorzystane zostały np. informacje o kosztach historycznych. Na koniec okresu rozliczeniowego podatnicy dokonują w takim modelu rekalkulacji cen transferowych w oparciu o koszty (lub przychody) rzeczywiste - znane 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 świadczy na rzecz powiązanej spółki Z usługi informatyczne. Wynagrodzenie spółki X z tytułu tych usług, zgodnie z zawartą umową, jest fakturowane kwartalnie na spółkę Z na bazie budżetowanych kosztów ich świadczenia, powiększonych o rynkowy narzut na tych kosztach. Umowa o świadczenie ww. usług informatycznych zawarta pomiędzy spółką X i spółką Z zawiera klauzulę, która przewiduje, że po zakończeniu roku podatkowego, wynagrodzenie zafakturowane na podstawie kosztów planowanych porównywane jest z wynagrodzeniem skalkulowanym na podstawie kosztów rzeczywistych. Strony ustaliły, że jeżeli wystąpią istotne różnice między kosztami rzeczywistymi a kosztami budżetowanymi, po zakończeniu roku podatkowego dokonywana jest przez spółkę X finalna kalkulacja ceny. Ostateczna cena zastosowana w transakcji dokonanej pomiędzy spółką X a spółką Z może być zatem niższa lub wyższa niż zafakturowana. Zgodnie z umową, po zakończeniu roku podatkowego dopuszczona jest korekta poziomu ceny usług w oparciu o dane rzeczywiste.

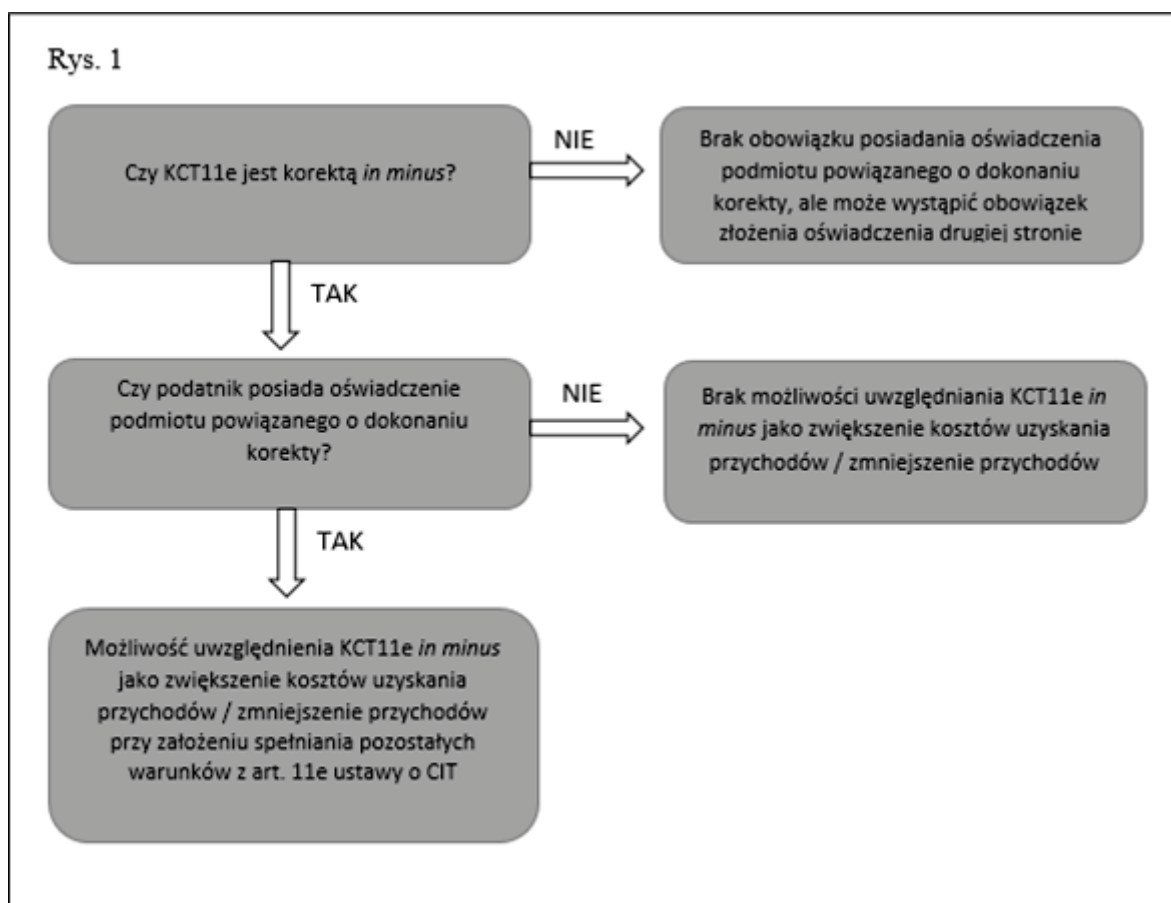
W trakcie roku podatkowego nastąpił znaczący wzrost kosztów pracy informatyków (zatrudnianych na podstawie umowy zlecenia bądź umowy o dzieło). Wzrost kosztów pracy spowodował, że wartość wynagrodzenia zafakturowana w trakcie roku tytułem usług informatycznych różniła się istotnie od wynagrodzenia za usługi obliczonego w oparciu o rzeczywiście poniesione przez spółkę X koszty świadczenia tych usług. Odchylenie kosztów rzeczywistych od planowanych wynikało wyłącznie ze wzrostu kosztów zaangażowania podwykonawców i nie wynikało ze zmiany zakresu świadczonych usług. Koniecznym stało się dokonanie korekty cen transferowych, aby osiągnąć zarówno założoną przez spółkę X rentowność na świadczonych usługach informatycznych, jak i dostosować wartość transakcji kontrolowanej do poziomu rynkowego, zgodnie z ALP.

W opisanej sytuacji zaistniała podstawa do przeprowadzenia KCT11e, ponieważ spółka X poznała rzeczywiste koszty będące podstawą kalkulacji ceny (wynagrodzenia), a pierwotnie przyjęto rozliczenia, zgodnie z umową, w oparciu o koszty budżetowane.

37. Wystąpienie pierwszego z warunków nie wyklucza możliwości wystąpienia drugiej z przesłanek (w art. 11e pkt 2 ustawy o CIT zastosowano spójnik logiczny „lub”), jednak wystarczające jest wykazanie jednej z nich. Istotne zaburzenie otoczenia rynkowego mające wpływ na ustalone w trakcie roku podatkowego warunki może powodować zmianę faktycznie poniesionych kosztów lub uzyskanych przychodów w porównaniu do wielkości zakładanych, powodując tym samym ziszczenie się drugiego warunku z art. 11e ustawy o CIT.

B.3. Warunek 3: Oświadczenie podmiotu powiązanego o dokonaniu korekty cen transferowych

38. Korekta cen transferowych dokonywana jednostronnie przez podatnika może prowadzić do ekonomicznego podwójnego opodatkowania lub podwójnego nieopodatkowania dochodów.
39. 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 może być stroną, która je wystawia (zob. rysunek 1), o ile podmiot powiązany uczestniczący w transakcji kontrolowanej będzie w ogóle takiego oświadczenia potrzebował (np. z uwagi na obowiązujące go przepisy podatkowe w jego jurysdykcji).



40. 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 na dzień, na który ujęto przychód / koszt w księgach podatkowych (pod datą zapisu księgowego).
41. 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.

42. 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.

43. W przypadku gdy podmiot powiązany wystawia dokument księgowy stanowiący podstawę do dokonania KCT11e i przekazuje go podatnikowi, otrzymanie tego dokumentu wypełnia warunek 3, tj. warunek posiadania oświadczenia podmiotu powiązanego o dokonaniu korekty cen transferowych, o ile spełnia on jednocześnie wymogi stawiane dowodom księgowym, zgodnie z zasadami przyjętymi przez obowiązujące przepisy o rachunkowości. Podmiot powiązany, wystawiając dokument księgowy, dokonuje jego dekretacji i księgowania. Księgi rachunkowe powinny być prowadzone rzetelnie, sprawdzalnie i na bieżąco, co stanowi powszechnie obowiązujący standard prowadzenia rachunkowości.
44. W przypadku gdy KCT11e *in minus* dokonywana jest na podstawie dokumentu księgowego wystawionego przez samego podatnika (bez otrzymania dokumentu księgowego od podmiotu powiązanego), podatnik powinien uzyskać oświadczenie podmiotu powiązanego o dokonaniu korekty (co do formy takiego oświadczenia – zob. pkt 42-43).
45. 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,
 - postanowienie zawarte w umowie pomiędzy stronami transakcji, że strony transakcji będą dokonywać korekty cen transferowych – użyty w art. 11e pkt 3 ustawy o CIT czas dokonany („podmiot ten dokonał korekty cen transferowych (...)”) oznacza, że podmiot powiązany w pierwszej kolejności powinien dokonać korekty cen transferowych w tej samej wysokości, w jakiej KCT11e dokona podatnik, a następnie przedstawi podatnikowi oświadczenie o dokonaniu tej korekty; faktyczne zachowania stron transakcji kontrolowanej mogą się ponadto różnić od określonych w umowie.

46. W przypadku gdy na moment składania rocznego zeznania podatkowego podatnik nie posiada oświadczenia podmiotu powiązanego, że ten dokonał korekty cen transferowych w tej samej wysokości co podatnik, wówczas w zeznaniu rocznym, za okres, którego dotyczy KCT11e, podatnik nie uwzględni tej korekty. Po otrzymaniu stosownego oświadczenia od podmiotu powiązanego, podatnik koryguje roczne zeznanie za rok podatkowy, którego korekta dotyczy.

B.4. Warunek 4: Wyłączenie niektórych jurysdykcji podatkowych

47. 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*.
48. Warunek z art. 11e pkt 4 ustawy o CIT jest spełniony, jeśli przesłanki wskazane w tym przepisie wystąpią łącznie, tzn. 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.
49. 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/>.
50. Podstawę dla wymiany informacji podatkowych z danym państwem lub terytorium stanowi również Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych, sporządzona w Strasburgu dnia 25 stycznia 1988 r., zmieniona protokołem zmieniającym sporządzonym w Paryżu dnia 27 maja 2010 r. Treść obu dokumentów dostępna jest na stronie internetowej Podatki.gov.pl w zakładce „Podatkowa współpraca międzynarodowa” → Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej (<https://www.podatki.gov.pl/podatkowa-wspolpraca-miedzynarodowa/konwencja-o-wzajemnej-pomocy-administracyjnej/>). Lista stron ww. Konwencji jest dostępna na stronie internetowej OECD pod adresem: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm> Na poziomie Unii Europejskiej współpraca administracyjna państw członkowskich jest uregulowana Dyrektywą Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=CELEX:02011L0016-20180101&from=PL>), która została transponowana do krajowego porządku prawnego ustawą o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami z dnia 9 marca 2017 r. (Dz. U. z 2017 r. poz. 648, z późn. zm.).

51. 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

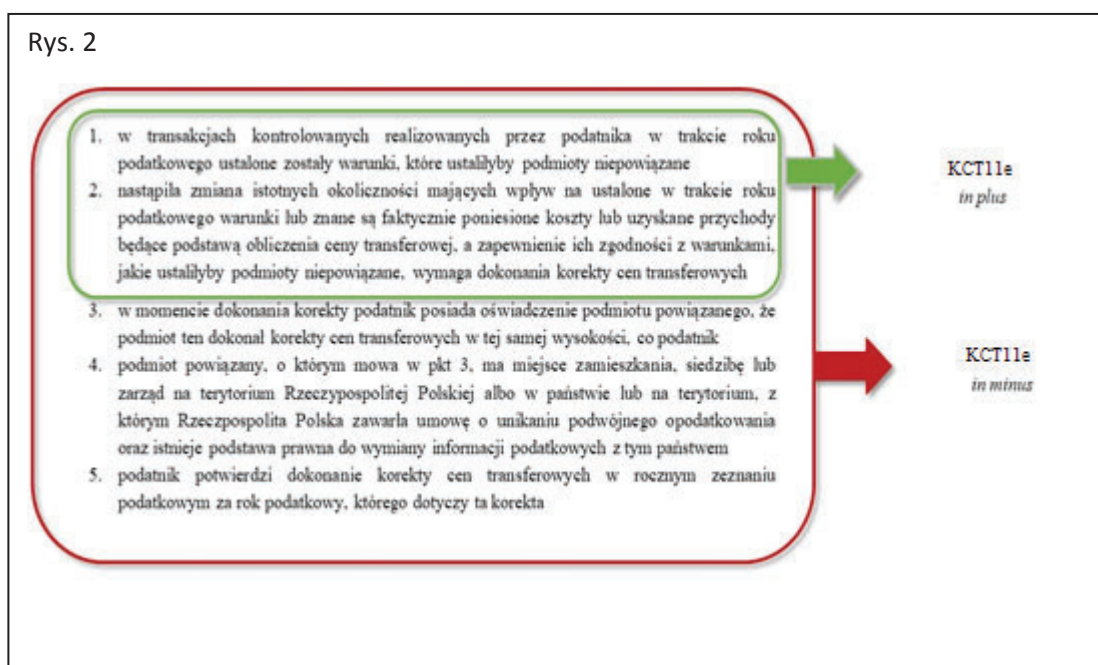
52. Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych składający roczne zeznanie podatkowe na formularzach CIT-8 i CIT/PGK mają obowiązek wskazać w tym formularzu zgodnie ze stanem faktycznym, czy dokonali KCT11e – bez względu na to, czy była to korekta *in plus*, czy *in minus*. W zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych będą to odpowiednio następujące formularze: PIT-36, PIT-36 S, PIT-36 L, PIT-36 LS.
53. 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.
54. Pojęcie „rocznego zeznania podatkowego” użyte w art. 11e pkt 5 ustawy o CIT należy rozumieć również jako korektę rocznego zeznania podatkowego. Przykładowo, jeżeli łączne spełnienie warunków z art. 11e ustawy o CIT nastąpi po terminie złożenia rocznego zeznania podatkowego, wówczas podatnik odpowiednio je koryguje. Warunek, określony w art. 11e pkt 5 ustawy o CIT, uważa się wtedy również za spełniony.

C. Korekta przychodów lub kosztów uzyskania przychodów

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

55. 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* –

Rys. 2



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.

56. 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.
57. Warunki dokonania KCT11e należy analizować z poziomu transakcji kontrolowanej jako całości, a nie pojedynczych dokumentów księgowych, dokonanych lub otrzymanych płatności (zob. 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 albo notami (innymi dokumentami księgowymi), czy obejmuje jedną czy kilka płatności.
58. W przypadku wystąpienia potrzeby dwóch przeciwstawnych KCT11e (*in plus* i *in minus*) pomiędzy tymi samymi podmiotami powiązаныmi, z uwagi na szerszy katalog warunków przy korektach *in minus*, podatnik dla celów podatkowych powinien dokonać takich korekt odrębnie.
59. 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.

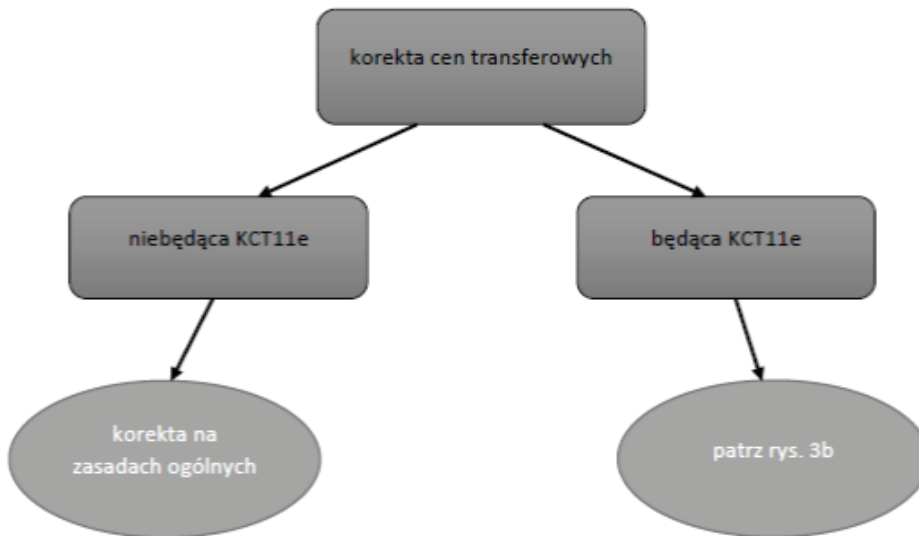
C.2. Warunki z art. 11e ustawy o CIT nie zostały spełnione

60. 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. Podatnik nie powinien uzyskiwać swobody w korygowaniu *ex post* (po zakończeniu okresu rozliczeniowego) cen transferowych, również w sytuacji gdy *ex ante* (w trakcie okresu rozliczeniowego) ustalił ceny na poziomie rynkowym (zgodnym z ALP). Oznaczałoby to w istocie zmianę systemową w zakresie opodatkowania dochodów, polegającą na opodatkowaniu dochodu określanego przez podatnika w oparciu o analizę cen transferowych dokonywaną *ex post* (po zakończeniu okresu rozliczeniowego), pomimo tego, że w trakcie roku określał ceny transferowe zgodnie z ALP. KCT11e stanowi *lex specialis* względem korekty przychodów lub kosztów uzyskania przychodu na zasadach ogólnych, stanowiąc odstępstwo od uwzględniania w rachunku podatkowym cen

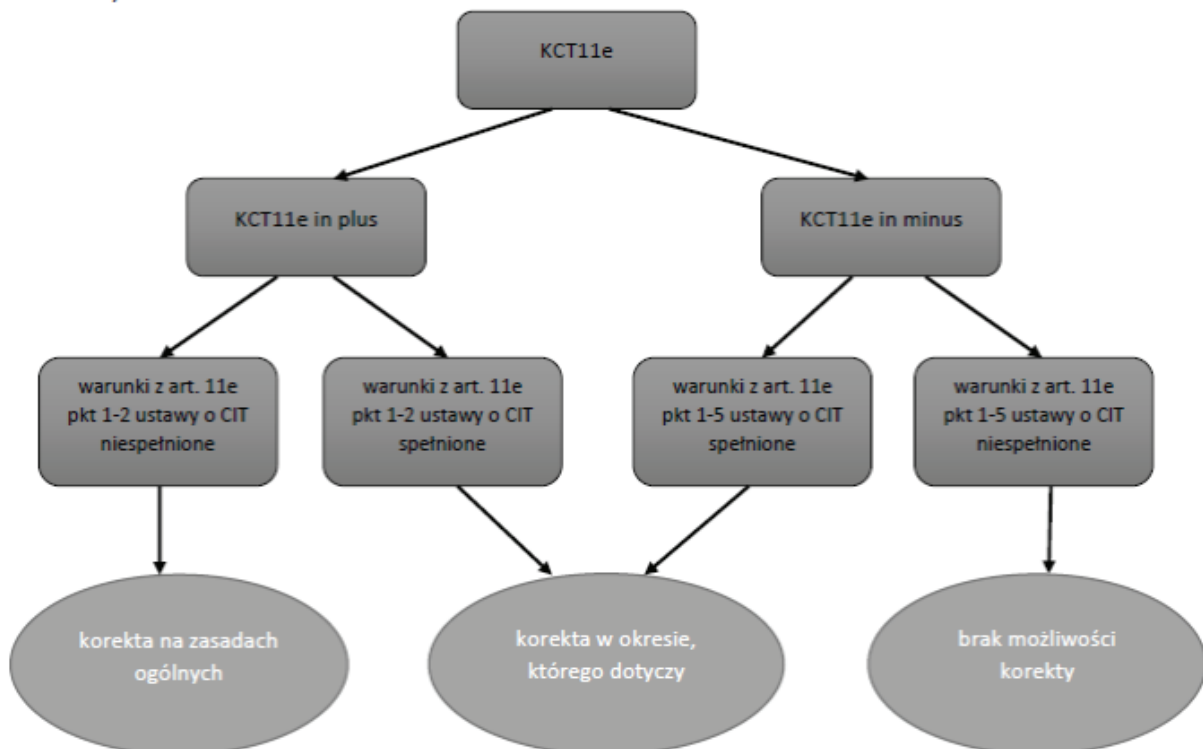
transferowych ustalonych *ex ante* na poziomie rynkowym. W wyniku podatkowym należy uwzględniać tylko taką KCT11e, która spełnia warunki wskazane w art. 11e w związku z art. 12 ust. 3aa lub art. 15 ust. 1ab ustawy o CIT.

61. KCT11e *in plus*, niespełniająca warunków określonych w art. 11e pkt 1-2 ustawy o CIT, powinna zostać dokonana na zasadach ogólnych. 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. W przeciwnym przypadku, w braku obowiązku dokonania korekty *in plus*, podatnik zyskiwałby przestrzeń do kształtowania warunków transakcji z podmiotami powiązаныmi ze skutkiem zaniżenia dochodu (zawyżenia straty podatkowej). Mechanizm KCT11e nie może wprowadzać zasad opodatkowania dochodu w wysokości niższej niż wynikająca z art. 7 ustawy o CIT, w tym w związku z art. 11c ust. 1 ustawy o CIT. Wyjątkowo, podatnik może odstąpić od dokonywania KCT11e *in plus*, w sytuacji gdy podział ryzyka przyjęty przez strony przy ustalaniu (*ex ante*) warunków transakcji uzasadniałby w sposób niebudzący wątpliwości brak korekty następczej (*ex post*), gdyby tych ustaleń dokonywały podmioty niepowiązane. Tytułem przykładu, jeżeli podmioty niepowiązane zawierają transakcję, która charakteryzuje się ponadprzeciętnym stopniem ryzyka gospodarczego (ale również szansami na ponadprzeciętny zysk), to ostateczny rezultat finansowy takiej transakcji, niekorzystny dla jednej ze stron, co do zasady nie zostałby zmieniony (skorygowany) *ex post* - z uwagi na rozkład szans i ryzyka przyjęty *ex ante*.
62. Zasady ujmowania KCT11e spełniającej oraz niespełniającej warunków określonych w art. 11e ustawy o CIT przedstawiono na rysunkach 3a i 3b. Korekta cen transferowych, która nie wynika z istotnej zmiany okoliczności lub przyjętego sposobu ustalania ceny transferowej w oparciu o budżety (plany/kosztorysy), nie podlega badaniu pod kątem warunków z art. 11e ustawy o CIT (korekta niebędąca KCT11e) i powinna być przeprowadzana na tzw. zasadach ogólnych (zob. także pkt 10).

Rys. 3a



Rys. 3b



63. 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.

D. Zagadnienia intertemporalne

64. 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. 3l pkt 2 i art. 15 ust. 4k pkt 2 ustawy o CIT dotyczące ujmowania korekty 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 korektę 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.
65. Zasady wynikające z ww. przepisów mają zastosowanie do korekty cen transferowych bez względu na to, w jakiej formie (i na podstawie jakiego dokumentu księgowego) jest ona dokonywana.
66. Przepis art. 11e pkt 3 ustawy o CIT w powiązaniu z przepisami art. 12 ust. 3aa oraz art. 15 ust. 1ab tej ustawy stanowi, że możliwość dokonania KCT11e *in minus* uzależniona jest m.in. od posiadania przez podatnika oświadczenia podmiotu powiązanego o fakcie dokonania przez ten podmiot powiązany korekty cen transferowych w tej samej wysokości co podatnik. Pandemia COVID-19 spowodowała, że podmioty powiązane z wielu branż zmuszone będą do dostosowywania cen transferowych stosowanych w rozliczeniach z powiązаныmi kontrahentami do nowych uwarunkowań rynkowych w celu zachowania zasady ceny rynkowej. Zmiana w art. 9 ustawy z dnia 28 listopada 2020 r o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2020 r. poz. 2123) dotycząca ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz. U. z 2020 r. poz. 374, z późn. zm.) ma ograniczyć w tych szczególnych okolicznościach stawiane warunki dopuszczalności KCT11e. Istotą przepisu jest zwolnienie z obowiązku posiadania przez podatnika takiego oświadczenia – jako warunku do uwzględnienia korekty cen transferowych przy ustalaniu wysokości przychodów i kosztów uzyskania przychodów. Jednocześnie zwolnienie ma objąć tylko korekty dokonywane w określonym terminie, tj. w okresie trwania kryzysu wywołanego COVID-19, w związku z czym w przepisie zastosowane zostało odwołanie do stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii ogłoszone w związku z pandemią COVID-19 i obejmujące całe terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Sformułowanie „korekta dokonywana za rok podatkowy” użyte w ust. 1 tego przepisu obejmuje nie tylko korekty cen transferowych roczne, ale również te dokonywane z większą częstotliwością (np. kwartalne, półroczne).

67. Zmiany obowiązują ze skutkiem od początku pandemii COVID-19 - zarówno w sytuacji, gdy oświadczenie jest składane w tym okresie, jak i gdy obejmuje ono ten okres.