



FCT
FORUM CEN TRANSFEROWYCH

Rekomendacje Forum Cen Transferowych w zakresie korekt cen transferowych

Opracowała: Grupa Robocza nr 8

INFORMACJE/ZASTRZEŻENIA:

WERSJA DO PUBLIKACJI, zatwierdzona podczas X Forum Cen Transferowych 5 listopada 2020 r.

Forum Cen Transferowych (FCT) stanowi zespół opiniodawczo-doradczy przy Ministrze Finansów (MF). FCT zostało powołane na podstawie Zarządzenia MF z dnia 27 kwietnia 2018 r. w sprawie utworzenia FCT (Zarządzenie). Zgodnie z Zarządzeniem, FCT przedstawia w formie pisemnej opinie, analizy, wnioski oraz propozycje dotyczące usprawnienia i uszczelnienia funkcjonowania systemu podatkowego w zakresie cen transferowych, które nie są wiążące dla MF. Ministerstwo Finansów nie ponosi zatem bezpośredniej lub pośredniej odpowiedzialności co do przekazywanej treści materiałów przygotowanych przez FCT lub grupę roboczą działającą przy FCT. W szczególności niniejszy materiał nie stanowi ani interpretacji, ani ogólnych wyjaśnień przepisów prawa podatkowego (objaśnień podatkowych) w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa. Materiał ten może natomiast zostać wykorzystany przez MF w związku z prowadzonymi pracami.

Warszawa, 5 listopada 2020 r.

**Komentarz do projektu dokumentu MF
Objaśnienia podatkowe w zakresie cen transferowych Nr 2**

Korekta cen transferowych¹

Uwagi do części A Korekta cen transferowych w kontekście zasady ceny rynkowej

A.1. Istota korekty cen transferowych

Pkt. 2:

Grupa zauważa, że definiując cel korekty cen transferowych MF posługuje się pojęciem z ustawy o podatku CIT, zauważając że w związku z art. 11c ust. 2 ustawy o CIT takie korekty mają przeciwdziałać sytuacjom, w których dochód (strata) wykazywany przez podatnika w wyniku warunków ustalonych lub narzuconych z podmiotami powiązanymi 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. Rozumiejąc oczywisty interes władz podatkowych w takim przedstawieniu celu, postulujemy jednak wyraźne uzupełnienie, że korekty cen transferowych mogą być dokonywane również w sytuacjach, gdy dochód (strata) wykazywany przez podatnika jest wyższy (strata jest niższa) od dochodu (straty), jakiego należałoby oczekiwać, gdyby powiązania te nie istniały.

Pkt. 3:

Grupa aprobując przyjmując wskazaną przez MF możliwość dokonywania KCT11e² również w odniesieniu do podmiotu który nie jest stroną bezpośrednich transakcji z podatnikiem. Jednakże zdanie w którym MF nakazuje aby przy dokonywaniu KCT11e uwzględniać w szczególności cały łańcuch tworzenia wartości dodanej w grupie, w niektórych okolicznościach może oznaczać zbyt daleko idącą i niepotrzebną analizę całego łańcucha. W niektórych przypadkach łańcuch tworzenia wartości dodanej w grupie może być tak długi i skomplikowany, że jego pełna analiza może nie być konieczna do zweryfikowania zasadności dokonania korekty na pewnym jego odcinku. Zdaniem Grupy przy dokonywaniu KCT11 wystarczającą będzie analiza odpowiedniej części łańcucha tworzenia wartości dodanej, która wpływa na wycenę/kalkulację korekty ceny transferowej w danej sytuacji.

Przykład 2:

Grupa zwraca uwagę że Przykład 2 nie odnosi się do pkt. 3, a tak sugeruje jego umiejscowienie (stan faktyczny opisany w przykładzie nie jest tożsamy z sytuacją opisywaną w pkt. 3). Właściwym do tego punktu jest Przykład 1, który odpowiednio ilustruje kwestię możliwości dokonywania KCT11e również w odniesieniu do podmiotu, który nie jest stroną bezpośrednich transakcji z podatnikiem. Sytuacja opisana w Przykładzie 2 wskazuje na dokonanie korekty bezpośrednio z Podmiotem Centralnym, który jest stroną transakcji z podatnikiem. Zatem ten przykład mógłby zostać wykorzystany wcześniej, np. do pkt. 2.

Ponadto zauważamy, że ostatni akapit w Przykładzie 2 opisuje inną relację niż ta, która jest jego treścią

¹ Dalej: „Projekt Objaśnień” <https://www.gov.pl/web/finanse/konsultacje-podatkowe---projekt-objasnien-podatkowych-w-zakresie-cen-transferowych-dotyczacych-korekt-cen-transferowych2>

² Skróty stosowane w niniejszym dokumencie zostały zdefiniowane w Projekcie Objaśnień.

(pojawia się relacja pomiędzy podmiotem centralnym a producentem kontraktowym, o którym wcześniej nie było mowy). Sugerujemy rozważenie opisaną takiej relacji jako osobnego przykładu.

Pkt. 4:

Grupa aprobowo przyjmując zaprezentowane stanowisko, że KCT11e nie jest w istocie samoistnym zdarzeniem gospodarczym, które powinno być analizowane odrębnie od transakcji kontrolowanej lub szerzej rozumianych rozliczeń pomiędzy podmiotami powiązanymi. Ma to zwłaszcza znaczenie w związku z istniejącymi wcześniej interpretacjami i orzeczeniami, które nakazywały traktować korekty cen transferowych odrębnie, tym samym kwestionując związek korekt *in minus* z przychodami podatników i w konsekwencji odmawiając prawa do traktowania wydatków wynikających z takich korekt jako kosztów uzyskania przychodów (czy w przypadku przychodów podatkowych ich zmniejszenia). W ocenie Grupy takie podejście nie było właściwą interpretacją zagadnienia korekt cen transferowych.

Pkt. 7:

Grupa aprobuje treść pkt. 7, jednak postuluje dodanie w ostatnim zdaniu konsekwencji wystąpienia błędu rachunkowego lub innej oczywistej omyłki (w takim przypadku zastosowanie mają odpowiednio zasady ogólne, czyli po stronie przychodowej przepisy art. 12 ust. 3j ustawy o CIT oraz po stronie kosztowej przepisy art. 15 ust. 4i ustawy o CIT, z których wynika a contrario możliwość dokonania korekty okresu w którym wystąpił błąd lub oczywista omyłka).

Przykład 4:

Grupa zwraca uwagę, że Przykład 4 wprowadza nadmierne komplikacje i niepotrzebne rozróżnienie sytuacji, w których ma miejsce estymacja przyszłej wartości transakcji usługowej za pomocą dwóch zabiegów technicznych:

- Wg treści Projektu Objaśnień w przypadku gdy oszacowanie wartości usługi jaka będzie wyświadczona pomiędzy podmiotami powiązanymi następuje w oparciu o przewidywany

wolumen tych usług, ewentualna korekta wolumenu usług do wielkości rzeczywistej (np. korekta ilości godzin świadczonych usług w oparciu o ustaloną wcześniej rynkową cenę za roboczogodzinę) miałyby rzekomo **niespełniać kryterium uznania za KCT11e**.

- Jednocześnie Projekt Objasnień sugeruje, że dokonanie innej estymacji np. w oparciu o przewidywaną łączną wartość usługi (wyliczoną jako iloczyn roboczogodzin o określonej wartości) **umożliwi uznanie korekty szacowanej wartości transakcji za KCT11e**.

Grupa zauważa, że sposób oszacowania wartości transakcji przed jej realizacją, jest czynnością wyłącznie techniczną i nie powinien mieć wpływu na możliwość dokonania korekty i jej rozpoznania. Przykładowo: zakładając, że rynkowa wartość roboczogodziny świadczonej usługi to 100 PLN, co do zasady niczym nie będzie się różniło przedstawienie szacunkowej wartości usługi jako wartości iloczynu roboczogodzin od przedstawienia estymowanej łącznej wartości wyrażonej kwotowo:

- wartość usługi = 1.000 h * 100 PLN lub
- wartość usługi = 100.000 PLN

Późniejsza korekta do wysokości łącznej wartości rzeczywistej liczby przepracowanych roboczogodzin, np. 1.100 h spowoduje, że wartość usługi trzeba będzie skorygować do wysokości 110.000 PLN. Rozróżnianie konsekwencji w zakresie możliwości dokonania KCT11e przypadku estymacji wartości usługi od przypadku estymacji liczby roboczogodzin (co prowadzi do takich samych wniosków jeśli chodzi o przewidywaną przez strony wartość transakcji) nie miałoby logicznego uzasadnienia. Oba podejścia do dokonania estymacji wartości transakcji są tylko czynnościami technicznymi, służącymi takiemu samemu celowi określenia orientacyjnej wartości transakcji przed jej rozpoczęciem i pozwalającymi na rozliczenia pomiędzy stronami w trakcie jej realizacji.

W Przykładzie 4 stronami transakcji są centrum usług wspólnych ABC SP. z o.o. oraz korzystające z jego usług podmioty powiązane. Przyjęcie, że rozliczenie w oparciu o założenie że będzie wyświadczonych 1.000 roboczogodzin, każda o wartości 100 PLN, będzie miało inne konsekwencje w przypadku korekty, niż gdy estymacja będzie zakładała po prostu wartość usługi na poziomie 100.000 PLN byłoby niewłaściwe. Grupa uważa, że zarówno estymacja łącznej wartości usługi jak i estymacja liczby roboczogodzin o określonej wartości powinna doprowadzić do takiej samej możliwości dokonania korekty wartości transakcji zgodnie z przepisami o KCT11e. Sugerowany przez Projekt Objasnień wniosek, że w przypadku estymacji wartości transakcji podatnik będzie mógł dokonać KCT11e w okresie rozliczeniowym którego korekta dotyczy, a w przypadku estymacji liczby godzin o określonej wartości nie będzie to uznane za KCT11e i w rezultacie korekta powinna być ujęta na bieżąco, tzn. w okresie rozliczeniowym w którym będzie wystawiona faktura korygująca, wprowadza niepotrzebne komplikacje, niemające oparcia w przepisach ustawy o CIT. Możliwość dokonania KCT11e nie powinna być co do zasady uzależniona od jakichkolwiek dodatkowych czynności technicznych, takich jak sposób estymacji wartości transakcji przed jej realizacją.

Należy wskazać, że pozostawienie takiego rozróżnienia spowoduje dużą niepewność podatników co do stosowania przepisów. Konieczność dokonania korekty cen transferowych może wynikać z wielu czynników, np. zmiany liczby pracowników obsługiwanych przez usługodawcę, które wpływają na wartość procentową klucza alokacji – czy stanowi to KCT11e? Co więcej, w praktyce mogą się pojawić sytuacje, w których – zgodnie z Projektem Objasnień – część korekty powinna zostać ujęta wstecznie, a część na bieżąco. Ze względów praktycznych zdaniem Grupy w niektórych okolicznościach zmiana zakresu świadczonych usług mogłaby być uznana za zmianę istotnych okoliczności mających wpływ na ustalone w trakcie roku podatkowego warunki (art. 11e pkt. 2 ustawy o CIT).

W konsekwencji Grupa sugeruje zmianę przykładu, lub jego usunięcie z treści Projektu Objasnień.

A.2. Korekta cen transferowych a metody weryfikacji cen transferowych

Pkt. 14-15:

Grupa zwraca uwagę na niespójność terminologiczną pojawiającą się w pkt. 14 i 15: najpierw mowa o metodzie weryfikacji stosowanej przez podatnika, która powinna być co do zasady tożsama dla celów weryfikowania cen transferowych i dokonywania ewentualnej KCT11e, a następnie mowa o wyjątkach i metodzie według której ustalane są ceny transferowe. Metoda która jest wykorzystywana przez podatnika do ustalania cen transferowych w transakcji z podmiotem powiązanym niekoniecznie musi być tożsama z metodą weryfikacji cen transferowych (wymienionych w art. 11d ustawy o CIT). Co więcej, zgodnie przepisami ustawy o CIT, ceny transferowe weryfikuje się, stosując metodę najbardziej odpowiednią w danych okolicznościach (art. 11d ust. 1 i 2 ustawy o CIT). Innymi słowy, przepisy ustawy o CIT nie narzucają na podatnika obowiązku stosowania metod, o których mowa w art. 11d ustawy o CIT do ustalania cen transferowych.

Pkt. 16:

Grupa sugeruje dodanie kolejnego punktora (bullet pointa) z następującym przykładem kiedy metoda weryfikacji cen transferowych może być zmieniona w trakcie okresu rozliczeniowego:

- „dostępność danych porównawczych, lub lepsza jakość tych danych mająca wpływ na wybór metody”.

A.3. Częstotliwość i termin dokonywania korekty cen transferowych

Pkt. 19:

Grupa wskazuje na błąd w rozumowaniu przedstawiony w pkt. 19, w którym zostało użyte sformułowanie, że „korekty takie [cen transferowych] powinny być dokonywane z taką częstotliwością, z jaką w porównywalnych warunkach dokonywałyby je podmioty niepowiązane”. Grupa pragnie zauważyć, że podmioty niepowiązane realizując transakcje najczęściej nie dokonują żadnych korekt (ponieważ rezultat transakcji od razu co do zasady jest rynkowy), natomiast podmioty powiązane jeśli dokonują korekt, to właśnie w celu doprowadzenia warunków i rezultatów swoich transakcji do zgodności z zasadą ALP. Stąd wskazane zdanie powinno zostać usunięte jako niepoprawne.

Alternatywnie, powyższe zdanie powinno być uzupełnione o stwierdzenie „Niemniej jednak, brak możliwości ustalenia częstotliwości, z jaką podmioty niepowiązane dokonywałyby korekt

w porównywalnych warunkach, lub niemożność wskazania przypadków w których podmioty niepowiązane dokonują korekty ceny w porównywalnych transakcjach, nie są przeszkodami dla dokonania korekty cen transferowych”. W przeciwnym wypadku komentarz z pkt. 19 będzie sugerował błędny wniosek jakoby korekty cen transferowych były możliwe jedynie w takich przypadkach, gdy w analogicznych transakcjach podmioty niezależne dokonałyby identycznej korekty ceny. Taki wniosek byłby zaprzeczeniem celu dokonywania korekt cen transferowych.

Pkt. 21:

Grupa zwraca uwagę na użycie sformułowania sugerującego powinność oraz wyrażania „co do zasady” w następującym zdaniu: „KCT11e powinna zostać, co do zasady, dokonana przed złożeniem zeznania rocznego za dany rok i powinna obejmować okres nie dłuższy niż rok podatkowy”. Pozostawienie takiego zdania bez dalszego komentarza sugeruje, że KCT11e jest możliwa wyłącznie przed złożeniem zeznania rocznego i wyłącznie za okres nie dłuższy niż rok podatkowy. Takie ograniczenia nie wynikają z tekstu ustawy o CIT. Zdaniem Grupy komentarz w pkt. 21 powinien wyraźnie stanowić, że możliwe jest również dokonanie KCT11e po złożeniu zeznania rocznego, a także za okres dłuższy niż rok podatkowy.

Grupa pragnie wskazać, że polscy podatnicy mają stosunkowo krótki termin na złożenie zeznania rocznego (tj. 3 miesiące po zamknięciu roku podatkowego) w porównaniu do innych krajów, z podmiotami z których mogą być dokonywane korekty cen transferowych. W praktyce może to oznaczać, że zagraniczna spółka dokonująca korektę ma termin 5 miesięczny i dokona korekty w tym właśnie terminie.

A.4. Dokonywanie korekty cen transferowych

Pkt. 22:

Sugerujemy wykreślenie sformułowania „art. 11e” z początku zdania „Przepisy art. 11e ustawy o CIT nie precyzują, jakim dokumentem księgowym powinna zostać dokonana korekta cen transferowych (w tym KCT11e)”. Rozpoczęcie zdania od bardziej ogólnego wskazania „Przepisy Ustawy o CIT nie precyzują...” zdaniem Grupy byłoby bardziej właściwe.

Uwagi do części B Warunki korekty cen transferowych

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

Pkt. 24:

Grupa zwraca uwagę na problem wynikający z zastosowanego w komentarzu w pkt. 24 słowa „pierwotnie”. Sprowadzenie możliwości dokonywania KCT11e wyłącznie do sytuacji transakcji, w których warunki zostały pierwotnie ustalone zgodnie z ALP, oznacza ogromne zawężenie możliwości korygowania cen w transakcjach z podmiotami powiązanymi. Kierując się dosłownym brzmieniem takiego sformułowania, należałoby wysnuć wniosek, że w przypadku gdy strony transakcji pomimo podjętych prób nie zdołały ustalić pierwotnie cen na warunkach

zgodnych z ALP, tracą możliwość korekty. Zdaniem Grupy przepisy o KCT11e nie mogą być interpretowane tak wąsko.

Przytoczony w Projekcie Objaśnień wyciąg z uzasadnienia do Projektu Ustawy zmieniającej (która wprowadziła możliwość dokonywania KCT11e) podaje przykład wykorzystania przez podatnika informacji o kosztach historycznych do ustalenia ceny transferowej i późniejszego dostosowania tej ceny do warunków rynkowych na podstawie kosztów rzeczywistych znanych już po dokonaniu transakcji. W takiej sytuacji zaprezentowane powyżej wąskie, literalne podejście stałoby w sprzeczności z przykładem zaprezentowanym przez ustawodawcę – przecież cena pierwotnie ustalona w oparciu o koszty historyczne obiektywnie nie jest ceną zgodną z warunkami ALP, skoro występuje konieczność jej korygowania, by do zgodności z tymi warunkami doprowadzić. A ustawodawca wskazuje, że właśnie w takiej sytuacji mają zastosowanie przepisy o KCT11e. Grupa zauważa, że powody pierwotnego nieustalenia cen na warunkach zgodnych z zasadą ALP mogą być bardzo różne i niekoniecznie wynikać ze złej woli podatników. Bardzo często pomimo dobrych intencji i podjętych prób podatnicy mogą ustalić pierwotnie warunki niewłaściwie, z uwagi na np. brak dostępnych informacji o transakcjach porównywalnych w momencie zawierania transakcji. Zatem przyjęcie rozumowania, że tylko transakcje pierwotnie rynkowe mogą następnie zostać skorygowane z wykorzystaniem przepisów o KCT11e stanowi zbyt restrykcyjne podejście i samo w sobie zawiera istotny błąd logiczny (tj. skoro pierwotne ceny są rynkowe to nie ma powodu ich korygować).

Pkt. 27:

Zdaniem Grupy sformułowanie „*KCT11e nie służy urynkowieniu transakcji zawartych na nierynkowych zasadach...*” jest niewłaściwe, ponieważ stanowiłoby zaprzeczenie samej istoty dokonywania korekt. Nie ma innej możliwości opisanie zmiany dokonanej w efekcie zastosowania KCT11e jak wskazanie, że cena po korekcie staje się ceną rynkową (czyli zgodną z zasadą ALP), co musi oznaczać, że w obiektywnej ocenie wcześniej musiała być ona nierynkową. Zatem każde prawidłowe zastosowanie KCT11e doprowadzi właśnie do urynkowienia transakcji zawartej na nierynkowych zasadach.

Ponadto wyrażenie „*... lecz ma na celu doprowadzić do zgodności z ALP warunki niezgodne z tą zasadą wskutek zmiany istotnych uwarunkowań ekonomicznych transakcji*” ma charakter nadmiernie zawężający. W ocenie grupy jest to zbyt literalna i zbyt wąska interpretacja warunku zawartego w art. 11e pkt 2 ustawy o CIT. Zwracamy uwagę, że tak dosłowne interpretowanie tego warunku prowadziłoby do możliwości dokonywania KCT11e wyłącznie w bardzo ograniczonej liczbie przypadków, a mianowicie tylko wtedy, gdy będzie możliwe wskazanie konkretnej zmiany okoliczności rynkowych/ekonomicznych (zewnętrznych) powodujących nieadekwatność przyjętej wcześniej w dobrej wierze metodologii ustalania ceny. Taka interpretacja zdaniem Grupy byłaby błędna, ponieważ wyłączałaby możliwość dokonywania KCT11e w sytuacji, gdy nie miały miejsca żadne istotne zmiany okoliczności, np. gdy:

- strony zorientowały się, że zastosowały niewłaściwą metodę, przez co cena transakcyjna odbiega od cen rynkowych albo,

- pomimo podjętych prób strony ustaliły cenę na niewłaściwym poziomie z uwagi na posiadanie niepełnych lub niewłaściwych danych na temat transakcji porównywalnych,
- na moment ustalenia warunków transakcji strony wykorzystując wiedzę i doświadczenie³ ustalają warunki, które dopiero przy weryfikacji cen transferowych w momencie przygotowania dokumentacji cen transferowych (co zgodnie z przepisami ustawy o CIT może mieć miejsce po zamknięciu roku) mogą się okazać , jako wymagające korekty.

Doprowadziłoby to do niezgodnych z ideą dokonywania korekt cen transferowych sytuacji, gdy podmioty powiązane (strony transakcji) orientując się, że stosują cenę nierynkową, nie mogą jej skorygować, aby doprowadzić do zgodności z zasadą ALP tylko dlatego, że na rynku nie nastąpiły jakiegokolwiek istotne zmiany okoliczności.

Pkt. 29:

Grupa sugeruje zamianę użytego w pierwszym zdaniu słowa „dopasowania” na wyraz „dostosowania” jako bardziej adekwatnego, zwłaszcza w kontekście zaprezentowanej w pkt. 1 Projektu Objasnień próby zdefiniowania pojęcia korekty cen transferowej.

Przykład 6:

Grupa postuluje o wymianę słowa „marża” na „narzut” w przykładzie, w którym mowa o narzucie na kosztach (rzeczywistych, budżetowanych).

W zaprezentowanym Przykładzie 6 MF odmawia podatnikowi prawo dokonania korekty rentowności *in plus* zgodnie z KCT11e. Pojawia się zatem pytanie jak podatnik ma się w takiej sytuacji zachować, skoro sprzedawał towary stosując cenę opartą o koszty budżetowane powiększone o nierynkowy narzut 2% i chce dokonać korekty do poziomu kosztów rzeczywistych z narzutem w wysokości 6% zgodnym z zasadą ALP? Jeśli podatnik zorientował się, że stosował niewłaściwy narzut i nie było to wynikiem błędu lub pomyłki powinien stosować albo korektę na warunkach ogólnych z art. 12 ust 3j ustawy o CIT, albo KCT11e. Natomiast w przypadku gdy nastąpił błąd powinny mieć zastosowanie przepisy art. 12 i 15 i korekta powinna być dokonana wstecznie. Nie może przecież zgodnie z nakazem stosowania cen zgodnych z zasadą ALP wyrażoną w art. 11c ustawy o CIT pozostawić takiej sytuacji bez żadnej korekty. Grupa zauważa, że odmowa zastosowania KCT11e w tej sytuacji prowadziłaby wyłącznie do możliwości dokonania korekty w trybie art. 12 ust 3j. ustawy o CIT. A to oznacza, że jeśli transakcja miała miejsce w jednym roku podatkowym, a korekta w kolejnym, w jej efekcie ani rentowność podatnika w roku podatkowym w którym została dokonana transakcja, ani w roku podatkowym, w którym wystawiona zostanie faktura korygująca nie będą na właściwym poziomie. Dochód do opodatkowania w roku w którym miała miejsce transakcja nadal byłby wyliczony na podstawie niezgodnej z zasadą ALP metody koszt plus 2% zamiast 6%. Część dochodu wynikająca z „*urynkowienia*” warunków transakcji zostałaby zadeklarowana dopiero w kolejnym roku podatkowym.

³ Z uzasadnienia do zmian ustawy o CIT „*wprowadzane regulacje potwierdzają obowiązek podatników do stosowania cen rynkowych w trakcie roku, w momencie realizacji transakcji kontrolowanych, zgodnie z posiadaną najlepszą wiedzą i doświadczeniem.*” Innymi słowy, brak jest obowiązku stosowania jednej z metod z art. 11d ustawy o CIT ani przygotowania analizy cen transferowych na moment **ustalania** warunków cen transferowych.

Komplikując przykład jeszcze bardziej można byłoby zauważyć, że gdyby w pierwszym roku podatkowym podatnik wykazywał dochód do opodatkowania, a w kolejnym roku wykazywał stratę, takie podejście spowodowałoby, że zamiast zapłaty zaległego podatku od niedoszacowanego dochodu za pierwszy rok podatkowy (z odsetkami) Skarb Państwa nie otrzymałby nic. Ta pozorna argumentacja ad absurdum ma jedynie na celu ukazanie, że zbyt rygorystyczne i zawężające interpretowanie przepisów o KCT11e, będzie prowadziło do zupełnie niepotrzebnych komplikacji, w efekcie których uzyskane rozwiązania nadal nie będą odpowiadały rezultatowi jakie byłyby uzyskane w porównywalnych transakcjach przez podmioty niezależne.

Przykład 7:

Analogiczne uwagi jak w Przykładzie 6 – Projekt Objaśnień nie daje odpowiedzi na pytanie jak ma postąpić podatnik w opisanej sytuacji. Postulujemy zmianę przykładu, ponieważ wynika z niego niemożność stosowania KCT11e do sytuacji, która zdaniem Grupy powinna dać podatnikowi możliwość zastosowania takiej korekty. Restrykcyjne stosowanie warunku 1 z art. 11e Ustawy o CIT spowodowałoby możliwość dokonywania KCT11e wyłącznie w absolutnie wyjątkowych sytuacjach, gdy nastąpi istotna zmiana cen rynkowych w danym okresie. Natomiast w innych okolicznościach korekty cen niezgodnych z zasadą ALP (nawet stosowanych nieświadomie) nie mogłyby mieć miejsca w tym trybie. Prowadziłoby to do konfliktu z podstawową zasadą wyrażoną w art. 11c ustawy o CIT nakazującą podatnikom ustalanie cen na warunkach jakie ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane. Ewentualne korekty na warunkach ogólnych z art. 12 ust 3j ustawy o CIT prowadziłyby do konsekwencji opisanych powyżej w komentarzu do Przykładu 6.

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

Pkt. 33:

Projekt Objaśnień w pkt. 33 odnosi się do pojęcia „*istotnych okoliczności*” i oceny kiedy wywołują one konieczność dokonania KCT11e. MF zauważa, że „*nie każda zmiana istotnych okoliczności wywołuje konieczność dokonania KCT11e*”. Zdaniem Grupy interpretacja opierająca się na założeniu, że tylko poważna zmiana istotnych okoliczności umożliwia dokonanie KCT11e jest niewłaściwa, bowiem prowadzi do sztucznego i niepotrzebnego rozróżniania sytuacji w których KCT11e jest możliwa bądź nie. Należałoby przy tym zwrócić uwagę, że np.

- korekta ceny nierynkowej w trybie KCT11e bez zmiany (lub przy niewielkiej zmianie) istotnych okoliczności byłaby niemożliwa,
- podczas gdy poznanie rzeczywistych kosztów będących podstawą kalkulacji ceny nawet w sytuacji gdy nie wystąpiła żadna zmiana istotnych okoliczności umożliwiałoby dokonanie KCT11e.

Ponadto wskazując że „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” MF wprowadza konieczność oceny istotności zmiany. Tylko zmiana istotna pozwalałaby dokonać KCT11e. Jest to pojęcie subiektywne i nieostre. Ocena danej sytuacji przez podatnika i przez organy kontrolne może być krańcowo odmienna. Zdaniem Grupy możliwość dokonywania KCT11e nie powinna być uzależniona od oceny istotności okoliczności, a KCT11e w prosty sposób powinna umożliwić podatnikom doprowadzenie warunków transakcji do zgodności z zasadą ALP oraz możliwość rozpoznania takiej korekty dla celów podatkowych.

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

Pkt. 37:

Grupa postuluje zmianę redakcyjną ostatniego zdania, w postaci zmiany słowa „będzie” na „może być” oraz dodanie na końcu zdania frazy „o ile podmiot powiązany uczestniczący w transakcji korygowanej będzie w ogóle takiego oświadczenia potrzebował”. Zwracamy uwagę na fakt, że nie zawsze druga strona transakcji będzie zainteresowana otrzymaniem od podatnika (dokonującego u siebie korekty in plus) oświadczenia o dokonaniu korekty cen transferowych. Może się zdarzyć, że kontrahentem będzie podmiot powiązany z zagranicy, którego lokalne przepisy nie będą zmuszały do posiadania jakiegokolwiek oświadczenia od podmiotu dokonującego korekty in plus aby dokonać u siebie korekty in minus, lub jeśli kontrahentem jest podmiot polski, ale podatnik wystawia dokument księgowy stanowiący podstawę do dokonania KCT11e (w świetle komentarza w pkt. 41 Projektu Objasnień również takie oświadczenie dla podmioty powiązanego nie będzie potrzebne). Proponujemy, aby po zmianach zdanie brzmiało następująco: „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 korygowanej będzie w ogóle takiego oświadczenia potrzebował”.

Pkt. 38:

Zdaniem Grupy powinien zostać usunięty fragment na temat powinności posiadania przez podatnika oświadczenia podmiotu powiązanego o dokonaniu korekty nie później niż przed datą zapisu księgowego. Uważamy, że takiego wymogu dotyczącego określenia momentu dokonania zapisu księgowego nie można wyinterpretować z istniejących przepisów na temat KCT11e, a także, że przepisy podatkowe nie powinny narzucać kiedy i jak powinny być księgowane określone zdarzenia u podmiotów powiązanych. Tym bardziej, że podmioty powiązane mogą być podmiotami zagranicznymi, stosującymi inne przepisy odnośnie do zasad rachunkowości niż podatnik dokonujący korektę. Należy zauważyć, że warunki dokonywania KCT11e nie mają wpływu na ujęcie korekty cen transferowych w księgach rachunkowych (por. pkt 57 Projektu Objasnień). Przykładowo: fakt dokonania korekty in minus w transakcji z podmiotem powiązanym z siedzibą w Brazylii, która (zgodnie z interpretacją prezentowaną w Projekcie Objasnień) nie mogłaby zostać rozpoznana podatkowo ze względu na brak spełnienia warunku 4 art. 11e ustawy o CIT nie oznacza, że taka korekta nie może zostać w ogóle zaksięgowana (prowadziłoby to do wadliwego prowadzenia ksiąg).

Pkt. 41:

Grupa sugeruje zmianę frazy „...stawiane dowodom księgowym przez UoR” na „...stawiane dowodom księgowym zgodnie z zasadami przyjętymi przez obowiązujące go przepisy o rachunkowości” z uwagi na fakt, że podmiot powiązany może być podmiotem zagranicznym i obowiązują go inne przepisy niż UoR.

Pkt. 42:

Grupa zwraca uwagę na błąd w pkt. 42: jeśli mowa o podatniku, który dokonując KCT11e *in minus* nie otrzymał od podmiotu powiązanego dokumentu księgowego, to w odniesieniu do wystawionej przez podatnika noty należy zamienić słowo „obciążeniowej” na „uznaniowej”.

Pkt. 43:

W celu uniknięcia powtórzeń słowa „oświadczenie”, proponujemy na początku drugiego punktora (bullet pointa) zamienić słowo „oświadczenie” na „postanowienie”.

B.4. Warunek 4: Wyłączenie niektórych jurysdykcji podatkowych

Pkt. 45-48:

Grupa zauważa, że warunek określony w art. 11e pkt 4 ustawy o CIT ma charakter bezwzględnie obowiązujący, tzn. KCT11e *in minus* mogą mieć miejsce wyłącznie wtedy, gdy podmiot powiązany 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. W przypadku niespełnienia tego warunku, korekta nie może zostać uznana za KCT11e. W takiej sytuacji Grupa postuluje akceptację stanowiska, że będzie możliwe dokonanie korekty na zasadach ogólnych.

W przeciwnym wypadku może dojść do sytuacji, w której z uwagi na niespełnienie warunku, znajdującego się poza kontrolą podatnika, skorygowanie warunków transakcji do warunków zgodnych z zasadą ALP nie byłoby w ogóle możliwe. A taka sytuacja byłaby niezgodna z zasadą wyrażoną w art. 11c ustawy o CIT. Byłoby to o tyle dziwne, że przepisy ustawy o CIT nie wprowadzają (poza ogólnymi zasadami) żadnych dodatkowych, szczególnych warunków do uznania za koszty uzyskania przychodów kosztów poniesionych w transakcjach z podmiotami mającymi siedzibę lub miejsce zamieszkania w państwach, z którymi Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, lub w odniesieniu do których nie istnieje podstawa prawna do wymiany informacji podatkowych z tymi państwami. Jakże zatem uzasadnienie miałyby mieć zabranianie dokonywania korekt cen transferowych, przy braku szczególnych restrykcji dla uznania kosztów za koszty uzyskania przychodów? Można przecież nabyć usługę od podmiotu z Brazylii lub Ghany i jeśli została ona wyświadczona, i ma związek z uzyskiwanymi przez podatnika przychodami, to koszt może być uznany za koszt uzyskania przychodów, pomimo braku umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy Polską a tymi krajami. Dlaczego dostosowanie warunków tej transakcji do warunków zgodnych z ALP nie mogłoby już mieć miejsca?

W związku z powyższymi wątpliwościami Grupa zgłasza również następujące postulaty *de lege ferenda*:

- Rozważenie możliwości rezygnacji z warunku, który znajduje się poza kontrolą podatnika i likwidacji zapisu art. 11e pkt 4 ustawy o CIT. W skrajnym przypadku istnienie tego przepisu może doprowadzić do niemożności stosowania jednolitej polityki cen transferowych wobec podmiotów w porównywalnych okolicznościach z uwagi na odmienne konsekwencje podatkowe, np. posiadając powiązanych dystrybutorów o ograniczonych ryzykach w różnych krajach, zastosowanie jednolitej polityki w zakresie cen transferowych (odnośnie do korekt) nie będzie możliwe: korekta zwiększająca rentowności dystrybutorów dokonywana przez polskiego pryncypała w odniesieniu do dystrybutorów z państw, z którymi Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, nie będzie mogła zostać uznana w Polsce dla celów podatkowych jako koszt uzyskania przychodu w tym samym roku co analogiczne korekty dla pozostałych dystrybutorów uznane jako koszty podatkowe. Grupa zauważa, że wymiana informacji stanowi dla organów podatkowych zabezpieczenie przed działaniami abuzywnymi, jednak korekta cen transferowych stanowi dostosowanie wyniku do zasady ALP zgodnie z wymogiem art. 11c ust. ustawy o CIT i nie stanowi agresywnej optymalizacji podatkowej. W konsekwencji warunek wynikający z pkt 4 art. 11e ustawy o CIT jest nieadekwatny do regulowanej sytuacji i może prowadzić do nieuzasadnionego podwójnego opodatkowania.
- Jeśli nie będzie możliwości spełnienia postulatu powyższego: postulujemy rozważenie zmiany brzmienia warunku z art. 11e pkt 4 ustawy o CIT. Z uwagi na istnienie *Konwencji o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych* z 1988 r., których sygnatariuszami jest większość państw, z którymi Polska posiada ratyfikowane umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, Grupa postuluje zastąpienie w art. 11e pkt 4 ustawy o CIT koniunkcji alternatywą poprzez zastąpienie słowa „*oraz*” słowem „*lub*”. W efekcie art. 11e pkt 4 ustawy o CIT mógłby uzyskać brzmienie: „*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 lub istnieje podstawa prawna do wymiany informacji podatkowych z tym państwem*”. W ten sposób katalog państw z podmiotami z których można byłoby zastosować korektę cen transferowych, o której mowa w art. 11e ustawy o CIT, zostałby rozszerzony (np. podmiot powiązany z siedzibą w Ghanie, z którą Polska nie ma umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, a która przystąpiła do Konwencji).
- Alternatywnie można rozważyć aby warunek art. 11e pkt 4 ustawy o CIT wzmienionym brzmieniu dotyczył wyłącznie podmiotów z tzw. rajów podatkowych.

Uwagi do części C Korekta przychodów lub kosztów uzyskania przychodów

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

Pkt. 58:

Grupa kategorycznie nie zgadza się ze stwierdzeniem: *KCT11e in minus niespełniająca warunków określonych w art. 11 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).*

Zdaniem Grupy taki wniosek doprowadziłby do niesymetrycznego traktowania dla celów podatkowych korekt po stronie kosztów i przychodów. Korekty skutkujące deklarowaniem większych przychodów (*in plus*) prowadziłyby do opodatkowania dodatkowych przychodów podatnika, podczas gdy zaistniałe w podobnych okolicznościach korekty skutkujące powstaniem dodatkowych kosztów u podatnika (*in minus*) nie skutkowałyby uznaniem takich kosztów za koszty uzyskania przychodów. W obu przypadkach mamy do czynienia z dostosowaniem warunków transakcji do zgodności z zasadą ALP. Dlaczego zasada miałaby działać tylko w jednym z powyższych przypadków. W przypadku niespełnienia warunków z art. 11e pomiędzy dwoma powiązаныmi podmiotami polskimi, korekta (jeśli niemożliwe byłoby dokonanie korekty również na warunkach ogólnych) doprowadziłaby do podwójnego opodatkowania.

Ponadto Grupa zauważa, że stosując przepisy art. 11e ustawy o CIT podatnik wcale nie zyskiwałby swobody w zakresie wyboru sposobu i okresu stosowania korekt. Jeśli dana korekta byłaby korektą cen transferowych, to podatnik musiałby stosować przepisy art. 11e ustawy o CIT. Wyłącznie w sytuacji niespełnienia któregoś z warunków podatnik zyskiwałby możliwość dokonania korekty na warunkach ogólnych.

W konsekwencji Grupa postuluje uznanie, że w przypadku niespełnienia warunków z art. 11e ustawy o CIT możliwe będzie dokonanie korekty na warunkach ogólnych.

Pkt. 59:

Projekt Objasnień zauważa, że „w świetle w szczególności zasad wynikających z art. 11c ustawy o CIT brak możliwości dokonania KCT11e (...) nie może prowadzić do zaniżenia dochodu (zawyżenia straty)”. Grupa chciałaby zauważyć, że sugerowany przez Projekt Objasnień sposób interpretowania przepisów wyłączający możliwość dokonania korekt cen transferowych w przypadku niespełnienia warunków z art. 11e ustawy o CIT, prowadziłby do rażącej niezgodności z obowiązkiem wynikającym z zasad wynikających z art. 11c ustawy o CIT prowadząc do zawyżenia dochodu (zaniżenia straty).

Pkt. 60

Grupa zauważa błędy w konstrukcji wykresu w Rys. 3:

- zaprezentowany w Rys. 3 pierwotny podział korekt cen transferowych na korekty będące i niebędące KCT11e powoduje, że po dalszym podziale KCT11e na korekty *in plus* i *in minus*, kolejne

dzielenie KCT11e na takie, które spełniają warunki z art. 11e i ich niespełniające, logicznie nie ma sensu, ponieważ, jeśli korekta nie spełnia tychże warunków, to taka korekta byłaby uznana za korektę niebędącą KCT11e już na samym początku (zilustrowane strzałką w lewo na górze zaprezentowanego wykresu – przy pierwotnym podziale);

- pozostawienie bez komentarza w postaci jakie konsekwencje rodzą korekty cen transferowych niebędące KCT11e

Jeśli chodzi o treść merytoryczną zawartą w Rys. 3 Grupa postuluje zmianę komentarza w polu obrazującym KCT11e *in minus* w przypadku niespełnienia warunków z art. 11e pkt.1-5 ustawy o CIT. Zdaniem Grupy należałoby zamienić komentarz „*brak możliwości korekty*” na stwierdzenie „*korekta możliwa wyłącznie na zasadach ogólnych*”. W ocenie grupy nigdy nie powinny mieć miejsca sytuacje, w których wystąpiłby brak możliwości dokonania korekty – stałoby to w jaskrawej sprzeczności z obowiązkiem stosowania przez podatników warunków rynkowych wynikającym z art. 11c ust. 1 ustawy o CIT.

W przypadku braku możliwości dokonania korekty na warunkach ogólnych Grupa wnosi o jak najbardziej rozszerzającą interpretację warunków 1 i 2, tak aby przykładowo warunki transakcji odbiegające od rynkowych, ale skorygowane podczas weryfikacji cen transferowych czy przygotowania dokumentacji cen transferowych (co zgodnie z przepisami może mieć miejsce po zakończeniu roku podatkowego) również mieściły się w ramach warunku 1 i 2 art. 11e ustawy o CIT.

Grupa zauważyła wcześniej, że przepisy ustawy o CIT nie nakazują, aby podatnik na moment **ustalania** warunków transakcji z podmiotem powiązaniem stosował jedną z metod wskazanych w art. 11d ustawy o CIT, ani przygotowywał analizę cen transferowych. Zgodnie z uzasadnieniem do zmian ustawy o CIT, art. 11c ust. 1 należy rozumieć jako obowiązek stosowania cen rynkowych w trakcie roku podatkowego, w momencie realizacji transakcji kontrolowanych, zgodnie z posiadaną najlepszą wiedzą i doświadczeniem⁴. Co więcej, analizy cen transferowych przygotowuje się wyłącznie do transakcji powyżej progów wskazanych w przepisach i dla transakcji niekorzystających ze zwolnienia na podstawie art. 11n ustawy o CIT.

Przedstawiona w Projekcie Objaśnień narracja sugeruje, że podatnik nie może się „pomylić” w ustaleniu warunków transakcji z podmiotem powiązaniem (niewłaściwie ustalić warunki ALP), gdyż taka „pomyłka” (skutkująca korektą *in minus*) nie mogłaby zostać rozpoznana podatkowo. Podatnik miałby zawsze obowiązek „trafienia w punkt” w zakresie identyfikacji warunków rynkowych. Taka interpretacja zdaniem Grupy jest niedopuszczalna i niesprawiedliwa.

Chcąc zastosować się do interpretacji przedstawionej w Projekcie Objaśnień, w praktyce podatnicy musieliby na moment **ustalania** warunków **do każdej transakcji** (również poniżej limitu i niewymagającej analizy cen transferowych zgodnie z przepisami ustawy o CIT):

- zastosować jedną z metod wskazanych w art. 11d ustawy o CIT (które jak wskazano powyżej służą do **weryfikacji**, a nie ustalania cen transferowych) **oraz**
- przygotować analizę cen transferowych.

Tylko w takim bowiem przypadku korekta *in minus* – zdaniem MF – mogłaby zostać uznana jako podatkowa. Taka interpretacja stałaby w ewidentnej sprzeczności z wykładnią i językową i celowościową

⁴ Patrz przypis 3 do komentarza do pkt. 27

przepisów ustawy o CIT. Co więcej, doprowadziłoby to do olbrzymiego wzrostu nakładów pracy i środków po stronie przedsiębiorców, co w obecnej sytuacji pandemii COVID- 19 zasługiwałoby tylko na krytykę.

Grupa pragnie zauważyć, że interpretacja zaprezentowana w Projekcie Objasnień powodowałaby, że niektóre korekty *in minus* (w szczególności mające na celu urynkowanie nierynkowej transakcji) mogłyby być dokonywane wyłącznie w drodze procedur DRM/MAP. Dlaczego korekty, które w efekcie stosowania procedur DRM/MAP mogłyby być rozpoznane dla celów podatkowych, nie mogłyby być dokonane wcześniej przez podatników w drodze KCT11e?

Ponadto Grupa zauważa, że interpretacja, że korekta cen transferowych *in plus* prowadzi zawsze do konieczności ujęcia jej w rozliczeniach podatkowych, podczas gdy korekta *in minus* może się wiązać z brakiem możliwości dokonania tej korekty dla celów podatkowych jest rażącym przykładem nierównowagi pomiędzy podejściem pro fiskalnym, a dbałością o interes podatnika. Zwłaszcza gdyby tak odmienne konsekwencje pod względem podatkowym wynikać miały wyłącznie z interpretacji jak należy rozumieć lub stosować któryś z warunków z art. 11e pkt 1-5 ustawy o CIT. Przecież w przypadku wątpliwości w zakresie interpretowania przepisów podatkowych, zgodnie z zasadą „*in dubio pro tributario*” wyrażoną w art. 2a Ordynacji Podatkowej, powinny być one interpretowane na korzyść podatnika.

Brak możliwości dokonania korekty *in minus* byłby również sprzeczny z międzynarodowym podejściem do korekt cen transferowych wyrażonym m.in. w raporcie JTPF „*Report on Compensating Adjustments*”. W szczególności interpretacja MF dotycząca braku możliwości korekty jest sprzeczna z zasadą symetryczności podejścia dla obu podmiotów uczestniczących w korekcie⁵.

Interpretowanie przepisów w ten sposób, że KCT11e *in plus* są zawsze możliwe, w przeciwieństwie do korekt *in minus*, mogłoby prowadzić do takiego planowania warunków transakcji przez podatników, aby w jej trakcie (do momentu ostatecznej weryfikacji zgodności tych warunków z zasadą ALP), ceny były ustalane na poziomie wymagającym później korekty cen transferowych *in plus*. Takie zachowania byłyby niewłaściwe i w efekcie niekorzystne również dla interesów fiskusa, który otrzymywałby należny podatek z opóźnieniem (dopiero po korekcie).

⁵ Patrz: komentarz w pkt 17 raportu JTPF „*Report on Compensating Adjustments*”

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf/2013/jtpf_009_final_2013_en.pdf

© Forum Cen Transferowych, listopad 2020

INFORMACJA: Rekomendacje zostały wypracowane przez Forum Cen Transferowych (FCT) stanowiące zespół opiniodawczo-doradczy przy Ministrze Finansów. Niniejszy dokument podlegający zatwierdzeniu przez FCT został przygotowany przez Grupę Roboczą nr 8 powołaną przez FCT, w skład której wchodzi następujące osoby: Pan Jacek Bajger (przewodniczący), Pani Agnieszka Baran-Jamróż, Pan Mariusz Każuch, Pan Jakub Koziński, Pan Ireneusz Ledzion, Pan Paweł Rutowicz, Pani Karolina Rychter, Pani Sylwia Rzymkowska, Pan Krzysztof Smach, Pani Ewelina Stamblewska-Urbaniak przy współpracy z obserwatorami ze strony MF i KAS.

