

Rödl & Partner

Echo



Data: 9.03.2021
Dotyczy: Rzeczpospolita

KOREKTY CEN TRANSFEROWYCH – PROJEKT OBJAŚNIEŃ MINISTERSTWA FINANSÓW

Obowiązująca od 1 stycznia 2019 r. nowelizacja przepisów ustawy o CIT w zakresie regulacji dotyczących cen transferowych, oprócz wielu dodatkowych obowiązków dokumentacyjnych oraz sprawozdawczych, wprowadziła także nowe przepisy dotyczące zasad korygowania cen transferowych.

Regulacje w tym zakresie uwzględnione zostały w art. 11e ustawy o CIT. Zgodnie z uzasadnieniem do zmian w ustawie, nowe przepisy miały na celu eliminację w nadużywaniu po stronie podatników dokonywania korekt oraz stosowania cen nierynkowych.

Nowowprowadzone przepisy regulują możliwość ujęcia w kosztach lub przychodach podatkowych, rozliczeń dokonywanych pomiędzy podmiotami powiązanymi z tytułu korekt cen transferowych. W myśl przepisów istnieje możliwość zmiany wysokości uzyskanych przez podatników przychodów lub poniesionych kosztów poprzez dokonanie korekty cen transferowych, w sytuacji kiedy spełnione są warunki wskazane w ustawie o CIT.

W przypadku korekty in plus oraz in minus warunki, jakie należy spełnić to:

- po pierwsze, warunki w transakcji kontrolowanej realizowanej pomiędzy podmiotami powiązanymi już w trakcie całego roku podatkowego muszą zostać ustalone na poziomie rynkowym,
- po drugie, nastąpiła zmiana istotnych okoliczności, które mają wpływ na ustalone warunki w trakcie roku lub znane są faktycznie poniesione koszty lub uzyskane przychody będące podstawą do obliczenia ceny transferowej.

Ponadto w przypadku, gdy korekta jest in minus niezbędne jest spełnienie dodatkowych wymogów formalnych, tj. posiadanie oświadczenie drugiego podmiotu powiązanego, że dokonał korekty cen transferowych w tej samej wysokości, a także potwierdzenie dokonania korekty cen transferowych w rocznym zeznaniu podatkowym za rok podatkowy, którego korekta dotyczy. Podmiot powiązany, z którym dokonywana jest korekta, musi mieć miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej albo w państwie lub na terytorium, z którym została zawarta umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz istnieje podstawa prawna do wymiany informacji podatkowych.

Biorąc pod uwagę fakt, iż nowowprowadzone przepisy w zakresie cen transferowych są przyczyną wielu niewiadomych dla podatników, które nie zostały również rozwiązane przez dotychczasowo, często odmienną linię interpretacyjną organów podatkowych, Ministerstwo Finansów sporządziło projekt objaśnień mający na celu lepsze zrozumienie przepisów. Powstał w ramach prac grup roboczych Forum Cen Transferowych. Projekt ten w kolejnym kroku konsultowany był publicznie oraz wywalał sporo dyskusji. Obecnie trwają prace nad finalną wersją objaśnień. W ramach projektu wyjaśniono założenia każdego z warunków, jakie należy spełnić, aby korektę cen transferowych zaliczyć do przychodów i kosztów podatkowych. Ponadto uwzględniono również przykłady, które mają na celu poprawne przeprowadzanie korekt przez podatników.

CO STANOWI KOREKTĘ

W ramach projektu objaśnień Ministerstwo Finansów określiło, co należy rozumieć przez cenę transferową, tj. że jest to sama cena, czy wynagrodzenie oraz wynik finansowy, wskaźnik finansowy czy rezultat finansowy warunków, jakie ustaliły pomiędzy sobą podmioty powiązane, w związku z powiązaniem, jakie pomiędzy nimi zachodzą. Biorąc pod uwagę powyższe, korektę cen transferowych należy rozumieć szeroko i można uznać ją jako korektę samej ceny czy wynagrodzenia, a nie tylko wyniku finansowego czy wskaźnika finansowego. Z korektą cen transferowych mamy do czynienia wyłącznie w przypadku, gdy odnosi się ona do rozliczeń dokonanych w przeszłości. Nie stanowi również odrębnej transakcji, ale polega na tym, żeby dopasować cenę do warunków rynkowych w danej transakcji, w związku z nastąpieniem zmian istotnych okoliczności lub poznaniem rzeczywiście poniesionych kosztów lub uzyskanych przychodów.

Rozliczenia stanowiące korektę cen transferowych należy ująć w roku podatkowym, którego dotyczą.

PRZYKŁAD

Spółka A jest dystrybutorem dokonującym sprzedaży mebli na rynku. Meble kupowane są od podmiotu powiązanego - spółki B. Zgodnie z polityką cen transferowych, spółka A w związku z prowadzoną przez siebie działalnością powinna uzyskiwać marże na poziomie 5 proc. Jednak z uwagi na brak zainteresowania meblami ze strony klientów końcowych oraz wzrostem cen surowców, na które spółka A nie miała wpływu, na koniec roku okazało się, iż nie osiągnęła ona zakładanego poziomu marży operacyjnej. Tym samym dokonano korekty mającej na celu wyrównanie marży operacyjnej spółki A do poziomu 5 proc. Rozliczenie to należy uznać za korektę cen transferowych w rozumieniu art. 11e ustawy o CIT.

CO NIE JEST KOREKTĄ

Ministerstwo Finansów w projekcie objaśnień zawarło również przykłady zdarzeń, których nie należy uznawać za korektę cen transferowych. Z korektą cen transferowych nie mamy do czynienia w przypadku następujących zdarzeń:

- zmiana cen transferowych następuje dla transakcji realizowanych w kolejnych okresach rozliczeniowych,
- błąd rachunkowego lub inna oczywista omyłka,
- zmiana zakresu dostaw towarów lub usług tj. ilości świadczonych usług lub uzupełniających dostaw,
- zwrot towarów,
- reklamacje ilościowe oraz jakościowe,
- opusty cenowe udzielane ze względu na osiągnięcie określonego poziomu obrotów,
- rabaty ilościowe dla dostaw,

korekty dokonywane przez administrację podatkową, do których należą korekty pierwotne, współzależne oraz wtórne.

Zdarzenia te należy ujmować na zasadach ogólnych, wynikających z przepisów Ustawy o CIT.

PRZYKŁAD

Spółka A świadczy na rzecz spółki B usługi. Cena za konkretną usługę określana jest na podstawie ponoszonych kosztów z doliczeniem dodatkowej marży zysku. Wynagrodzenie, jakim spółka A obciąża spółkę B, zależne jest od ceny za usługę oraz ilości wykonanych

usług. Na moment ustalania wynagrodzenia spółka A nie jest w stanie określić ilości wykonywanych usług. Na koniec roku dokonywana jest zatem weryfikacja ilości faktycznie świadczonych usług. Biorąc pod uwagę fakt, iż korekta dotyczy wyłącznie ilości usług, a nie samej ceny transferowej za usługę, rozliczenie nie zostanie potraktowane jako korekta cen transferowych.

CZĘSTOTLIWOŚĆ I TERMIN

Co do zasady, korekta cen transferowych dokonywana jest po zakończeniu roku podatkowego. Ministerstwo Finansów w projekcie objaśnień wskazuje jednak, iż korekty mogą być dokonywane również po zakończeniu miesiąca czy kwartału. Częstotliwość dokonywania korekt powinna jednak zależeć od specyfiki danej transakcji, zmienności czynników ekonomiczno-gospodarczych oraz wystąpienia okoliczności, które wpływają na wysokość ceny transferowej, a także praktyki gospodarczej w danej branży. Co istotne, Ministerstwo Finansów wskazuje, iż podatnik powinien dokonywać korekt z taką częstotliwością, z jaką dokonywałyby jej podmioty niezależne, biorąc pod uwagę przebieg transakcji, a także inne okoliczności jej realizacji.

Ważne jest natomiast, aby taka korekta była dokonana przed złożeniem rocznego zeznania, a także obejmowała maksymalnie okres roku podatkowego.

DOKUMENTOWANIE

Przepisy w zakresie korekt cen transferowych nie precyzują, za pomocą jakich dokumentów należy ich dokonywać. Zgodnie z projektem objaśnień może to być zarówno nota księgowa, jak i zbiorcza faktura korygująca czy faktura korygująca dotycząca konkretnej pozycji. Wybór dokumentu powinien jednak zależeć od okoliczności danej korekty.

WARUNKI UZNANIA ROZLICZEŃ

Zgodnie z przepisami w zakresie korekt cen transferowych, aby móc zaliczyć korektę cen transferowych do przychodów lub kosztów podatkowych, niezbędne jest spełnienie warunków ustalania cen w trakcie roku rynkowo oraz zaistnienie istotnych okoliczności wpływających na cenę lub poznanie faktycznie poniesionych kosztów.

W ramach pierwszego z warunków projekt objaśnień precyzuje, iż korekta nie służy do urynkowania warunków nierynkowych, a co za tym idzie, iż rozliczenia pomiędzy podmiotami powiązanymi powinny być realizowane rynkowo już w trakcie roku. Ważne jest ustalanie i dokonywanie oceny rynkowości wynagrodzenia przed przystąpieniem do transakcji. Potwierdzeniem dokonania oceny mogą być np. umowa z podmiotem powiązanym, polityka cen transferowych, sporządzona dokumentacja cen transferowych i co najważniejsze – analiza cen transferowych.

Natomiast w przypadku drugiego warunku dotyczącego zaistnienia istotnych okoliczności, projekt objaśnień wskazuje, iż mogą do nich należeć, niezależne od podatnika i podmiotu powiązanego – zmiana rynkowych cen, wahania kursów walutowych, zmiana stóp procentowych, wahania popytu lub podaży danego produktu. Ministerstwo Finansów wskazało również w projekcie objaśnień, iż dopasowanie kosztów planowanych do rzeczywistych stanowi korektę cen transferowych, co do tej pory było interpretowane odmiennie przez organy podatkowe w wydawanych interpretacjach podatkowych.

OŚWIADCZENIE O SPORZĄDZENIU DOKUMENTACJI

Jednym z wymogów zaliczenia korekt in minus do kosztów lub przychodów podatkowych jest posiadanie oświadczenia drugiego podmiotu, iż dokonał korekty w tej samej wysokości. Z treści projektu objaśnień wynika, iż oświadczenie powinno być dokonane pisemnie pomiędzy podmiotami powiązanymi. Ministerstwo Finansów podaje również przykłady, co może obejmować takie oświadczenie tj.:

- wiadomość e-mail,

- list,

- pismo podpisane przez pracownika podmiotu powiązanego, który odpowiedzialny jest za ujęcie korekty ceny transferowej.

Zgodnie z projektem objaśnień, nie należy z kolei uznawać za oświadczenie:

- zapytania o jego dokonaniu przez podmiot powiązany,

- określenia dokonywania korekt w umowie.

Obowiązywanie przepisów

Nowowprowadzone przepisy dotyczące ujmowania korekt cen transferowych znajdują zastosowanie dopiero do korekt cen transferowych dotyczących transakcji kontrolowanych realizowanych po 1 stycznia 2019 r. Zgodnie z wyjaśnieniami Ministerstwa Finansów, dokumenty księgowe, które dokumentują korekty cen transferowych wystawione w roku rozpoczynającym się po 31 grudnia 2018 r., lecz dotyczące transakcji realizowanych w roku podatkowym rozpoczynającym się przed 1 stycznia 2019 r., powinny rozpatrywane na zasadach wynikających z przepisów w brzmieniu obowiązującym do końca 2018 r.

JOANNA TOMCZAK DORADCA PODATKOWY, SENIOR ASSOCIATE WE [WROCŁAWSKIM ODDZIALE RÖDL & PARTNER](#)

Projekt Objaśnień Ministerstwa Finansów wyjaśnia wiele kwestii związanych z dokonywaniem korekt cen transferowych przez podatników, co z pewnością dla wielu będzie pomocne w rozumieniu przepisów. Należy jednak zaznaczyć, iż obecnie Ministerstwo Finansów wydało jedynie projekt, bez finalnej jego wersji. Tym samym niezbędne jest śledzenie prac Ministerstwa nad finalną wersją objaśnień. Niezbędne jest również dokonywanie weryfikacji rozliczeń pomiędzy podmiotami powiązanymi oraz ich warunków w celu potwierdzenia, iż dotyczą nowych przepisów. Ponadto, dokonując rozliczeń w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązanymi, biorąc pod uwagę wprowadzone przepisy, istotną kwestią jest również realizowanie transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi już w trakcie roku na warunkach rynkowych, a także posiadanie dokumentów potwierdzających rynkowość m.in. analiz cen transferowych.