

CENY TRANSFEROWE

Wybrane zagadnienia

z przedmową Jana Rudowskiego

redakcja naukowa Dominik Jan Gajewski

Jacek Bajger, Aneta Błażejewska-Gaczyńska, Stanisław Bogucki, Jacek Brolik
Bogusław Dauter, Dominik Jan Gajewski, Iwona Georgijew, Marcin Jamroży
Tomasz Kolanowski, Janusz Kudła, Krzysztof Lasiński-Sulecki, Monika Laskowska
Dominik Mączyński, Konrad Szpadzik, Wojciech Sztuba, Dariusz Wasylkowski
Aleksander Werner, Roman Wiatrowski, Krzysztof Winiarski

ZAGADNIENIA PODATKOWE

CENY TRANSFEROWE

Wybrane zagadnienia

z przedmową Jana Rudowskiego

redakcja naukowa Dominik Jan Gajewski

Jacek Bajger, Aneta Błażejewska-Gaczyńska, Stanisław Bogucki, Jacek Brolik
Bogusław Dauter, Dominik Jan Gajewski, Iwona Georgijew, Marcin Jamroży
Tomasz Kolanowski, Janusz Kudła, Krzysztof Lasiński-Sulecki, Monika Laskowska
Dominik Mączyński, Konrad Szpadzik, Wojciech Sztuba, Dariusz Wasylkowski
Aleksander Werner, Roman Wiatrowski, Krzysztof Winiarski

ZAGADNIENIA PODATKOWE

Stan prawny na 1 sierpnia 2019 r.

Recenzent

Prof. dr hab. Hanna Litwińczuk

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zajac

Opracowanie redakcyjne i łamanie

JustLuk

Projekt okładek serii

Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przystępujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

The logo for 'prawolubni' features the word in a lowercase, serif font. A small heart symbol is positioned above the letter 'i'. Below the text are two horizontal wavy lines.

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2019

ISBN 978-83-8160-834-3

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	13
Wstęp	17
Korekty cen transferowych (<i>Jacek Bajger</i>)	21
1. Wprowadzenie	21
2. Rodzaje korekt cen transferowych	22
2.1. Uwagi wprowadzające	22
2.2. Korekty dokonywane przez administrację podatkową	22
2.2.1. Korekty pierwotne	22
2.2.2. Korekty korespondujące	23
2.2.3. Korekty wtórne	24
2.3. Korekty dokonywane przez podatników	26
2.3.1. Korekta kompensacyjna (wyrównująca)	26
2.3.2. Korekty końcoworoczne	30
3. Korekty cen transferowych w polskich przepisach	31
3.1. Korekty cen transferowych a podatek dochodowy od osób prawnych ...	31
3.1.1. Korekty pierwotne	31
3.1.2. Korekty korespondujące	32
3.1.3. Korekty wtórne	33
3.1.4. Korekty kompensacyjne	33
3.1.5. Korekty końcoworoczne	34
3.1.6. Repatriacja środków pieniężnych w efekcie dokonania korekty ...	39
3.2. Korekty cen transferowych w podatku od towarów i usług	40
4. Wnioski	41
Łańcuch dostaw a wycena transakcji między podmiotami powiązаныmi – konflikt perspektywy globalnej i lokalnej w ocenie wartości dodanej (Aneta Błażejewska-Gaczyńska)	42
1. Wprowadzenie	42
2. Definicja łańcucha dostaw i wartości dodanej przez niego generowanej	44
3. Ocena sposobu alokacji dochodów w grupach kapitałowych w oparciu o wartość dodaną w ramach łańcucha dostaw	48

4. Globalne polityki cen transferowych – centralna i lokalna perspektywa udziału polskich spółek w łańcuchu wartości dodanej	51
5. Jak wykazać lokalnie stosowanie zasady <i>arm's length</i> w świetle konfliktu perspektywy globalnej i lokalnej?	55
6. Wnioski	57
Dokumentacja cen transferowych a ciężar dowodu	
(<i>Stanisław Bogucki, Jacek Brolik</i>)	58
1. Uwagi wstępne: ewolucja regulacji prawnej cen transferowych	58
2. Dokumentacja cen transferowych	62
3. Ciężar dowodu w sprawach cen transferowych	76
4. Wnioski	81
Postępowanie w sprawach ustalenia cen transferowych (<i>Bogusław Dauter</i>)	
1. Wprowadzenie	83
2. Istota porozumień cenowych	84
3. Rodzaje porozumień cenowych	88
4. Spotkanie wyjaśniające	90
5. Wnioski w sprawie porozumienia	93
6. Modyfikacja wniosku w sprawie porozumienia	95
7. Decyzja w sprawie porozumienia	96
8. Modyfikacja decyzji w sprawie porozumienia	97
9. Koszty postępowania	99
10. Wnioski	100
Problematyka cen transferowych w orzecznictwie	
Naczelnego Sądu Administracyjnego (<i>Dominik Jan Gajewski</i>)	102
1. Wprowadzenie	102
2. Analiza orzeczeń z lat 2016–2018 dotyczących interpretacji indywidualnych	105
3. Dokumentacja cen transferowych – interpretacje od 2016 r.	105
4. Analiza orzeczeń dotyczących dokumentacji cen transferowych	107
5. Analiza orzeczeń odwołujących się do <i>soft law</i> wypracowanego przez OECD	110
6. Wnioski	111
Metoda podziału zysków – metoda przyszłości? (<i>Iwona Georgijew</i>)	
1. Wstęp	113
2. Wzrost znaczenia metody PSM wraz z globalizacją gospodarki oraz projektem BEPS	113
2.1. Uwagi wprowadzające	113
2.2. Podejście jednostronne	114
2.3. Podejście dwustronne	114

3. Na czym polega zastosowanie metody PSM?	116
3.1. Uwagi wprowadzające	116
3.2. Wybór najbardziej odpowiedniej metody	116
3.3. Warunki/kryteria stosowania PSM	117
3.4. Kiedy metoda PSM nie jest właściwa do zastosowania	117
3.5. Warunki stosowania PSM	119
3.5.1. Uwagi wprowadzające	119
3.5.2. Warunek 1: Unikatowy i wartościowy wkład	119
3.5.3. Warunek 2: Wysoki poziom zintegrowania działalności operacyjnej	120
3.5.4. Warunek 3: Wspólne ponoszenie istotnych ryzyk ekonomicznych lub odrębne ponoszenie ryzyk, między którymi istnieje ścisły związek	121
4. Praktyka branżowa	123
5. Digitalizacja gospodarki, przemysł i handel 4.0	123
6. Na czym polega zastosowanie metody PSM?	124
6.1. Uwagi wprowadzające	124
6.2. Podział zysków oparty na analizie udziału	125
6.3. Podział zysków oparty na analizie rezydualnej	125
7. Podział zysków oczekiwanych i zysków rzeczywiście osiągniętych	126
8. Poziom zysku stanowiący podstawę do podziału	126
9. Klucze podziału zysku	127
9.1. Uwagi wprowadzające	127
9.2. Klucze oparte na czynniku ludzkim	128
9.2. Klucze oparte na przychodach – wolumenie sprzedaży	128
9.3. Klucze oparte na kosztach (innych niż koszty osobowe)	128
9.4. Klucze oparte na aktywach	129
9.5. Inne rodzaje kluczy	129
10. Wyzwania w stosowaniu metody PSM	130
11. Wnioski	130
Usługi o niskiej wartości dodanej (Marcin Jamróży)	132
1. Źródła regulacji	132
2. Pojęcie i katalog usług o niskiej wartości dodanej	134
3. Obszary ryzyka podatkowego	137
4. Wycena usług o niskiej wartości dodanej	139
5. Dokumentowanie usług o niskiej wartości dodanej	141
6. Uwagi końcowe	143
Metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązanymi – problemy z szacowaniem dochodu podmiotu powiązanego (Tomasz Kolanowski)	144
1. Uwagi wstępne	144

2. Kontrole cen transferowych	146
3. Szacowanie dochodu w prawie podatkowym	148
4. Szacowanie przy cenach transferowych	152
5. Metody weryfikacji cen transferowych przez organy podatkowe	156
5.1. Wstęp	156
5.2. Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej	157
5.3. Metoda ceny odprzedaży	158
5.4. Metoda koszt plus	158
5.5. Metoda podziału zysku	158
5.6. Metoda marży transakcyjnej netto	159
5.7. Technika wyceny	159
5.8. Metody niewymienione w ustawie	160
5.9. Wyjątki	161
6. Stosowanie metod weryfikacji cen transferowych a inne instytucje zapobiegające powstawaniu erozji podstaw opodatkowania	161
7. Wytyczne OECD i ich rola w weryfikacji cen transferowych	162
8. Metody weryfikacji cen transferowych – przegląd orzecznictwa sądowoadministracyjnego	167
9. Wnioski	171

Wybór metod ustalania cen transferowych z perspektywy analizy ekonomicznej

<i>(Janusz Kudła)</i>	172
1. Wprowadzenie	172
2. Metody ustalania cen transferowych	172
3. Ekonomiczne ograniczenia stosowania metod szacowania cen transferowych	175
4. Ujęcie strategiczne z punktu widzenia państwa	181
5. Wnioski	184

Czy zmiany Wytycznych OECD uzasadniają nowy sposób pojmowania przepisów o cenach transferowych w podatkach dochodowych?

<i>(Krzysztof Lasiński-Sulecki)</i>	185
1. Zasada <i>arm's length</i> w umowach w sprawie unikania podwójnego opodatkowania	185
2. Konkretyzacja zasady <i>arm's length</i> poprzez <i>soft law</i>	186
3. Projekt BEPS i co dalej?	186
4. Status Wytycznych OECD w świetle Konwencji ustanawiającej OECD	186
5. Recepja art. 9 Modelowej Konwencji OECD oraz Wytycznych OECD w polskim porządku prawnym	187
6. Doktrynalne spojrzenie na znaczenie Wytycznych OECD	188
7. Wytyczne OECD w orzecznictwie polskich sądów	191
8. II FSK 1665/15 – o jeden (?) most za daleko?	193
9. Wnioski	194

Zakres stosowania zasady <i>arm's length</i> – podejście według OECD i w Polsce (<i>Monika Laskowska</i>)	196
1. Wprowadzenie	196
2. Cel i zakres stosowania zasady <i>arm's length</i>	197
3. Rodzaje korekt objętych postanowieniami art. 9 ust. 1 Modelowej Konwencji OECD	199
4. Korekty transakcyjne (ang. <i>structural adjustments, transactional adjustments</i>)	200
5. Rewizja Wytycznych OECD (2017) – transakcje faktycznie przeprowadzone	203
6. Krytyka dopuszczalności korekty transakcji w ramach art. 9 ust. 1 Modelowej Konwencji OECD	205
7. Zakres stosowania zasady <i>arm's length</i> w Polsce	207
8. Przekształcenie lub pominięcie transakcji z podmiotem powiązanym	211
9. Wnioski	214
Podatkowe skutki stosowania cen transferowych przez podmioty należące do podatkowej grupy kapitałowej (<i>Dominik Mączyński</i>)	216
1. Wstęp	216
2. Istota unormowania podatkowej grupy kapitałowej	218
3. Skutki stosowania cen transferowych w transakcjach pomiędzy podmiotami tworzącymi PGK w świetle przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych	220
4. Skutki stosowania cen transferowych w transakcjach pomiędzy podmiotami tworzącymi PGK w świetle przepisów ustawy o podatku od towarów i usług	224
5. Wnioski	226
Praktyczne aspekty procedury APA oraz planowane kierunki zmian z uwzględnieniem kontekstu międzynarodowego (<i>Konrad Szpadzik</i>)	228
1. Wprowadzenie	228
2. Definicja APA	230
3. Elementy porozumienia	230
4. Charakter porozumienia	237
5. Kierunki zmian	237
Czy BEPS doprowadzi do stopniowego wyparcia metod jednostronnych, w tym koszt plus, i co to oznacza dla polskiej gospodarki (<i>Wojciech Sztuba</i>)	244
1. Kariera metod jednostronnych w świecie sprzed BEPS	244
2. Łańcuch tworzenia wartości i przesunięcie w stronę metod zysku transakcyjnego	248
3. Co dalej z koszt plus?	251

4. Jak stopniowe wypieranie metod jednostronnych wpłynie na polską gospodarkę?	255
5. Wnioski	259
Rola sądów administracyjnych w procesie rozstrzygania sporów o ceny transferowe w trybach przewidzianych przez prawo międzynarodowe i prawo unijne (Dariusz Wasylkowski)	
1. Wprowadzenie	260
2. Międzynarodowy i unijny kontekst prawny	262
3. Stan prawny w Polsce na tle zmian w otoczeniu międzynarodowym i unijnym	267
4. Rola sądów administracyjnych w związku z rozstrzygnięciem sporów w trybie MAP w umowach o UPO lub konwencji arbitrażowej	269
5. Rola sądów krajowych w dyrektywie arbitrażowej	277
6. Wnioski	280
Metody ustalania cen transferowych w sprawach dotyczących niedozwolonej pomocy państwa (Aleksander Werner)	
1. Uwagi wprowadzające	282
2. Ceny transferowe a jurysdykcja podatkowa	283
3. Pomoc państwa a ceny transferowe	285
4. Decyzje Komisji w sprawach dotyczących cen transferowych	289
5. Metody ustalenia cen transakcyjnych w decyzjach Komisji	291
5.1. Uwagi wprowadzające	291
5.2. Sprawa Amazon	292
5.3. Sprawa Engie	293
5.4. Sprawa Apple	294
5.5. Sprawa Fiat	296
5.6. Sprawa Starbucks	297
6. Wnioski	297
Wpływ transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi na podatek od towarów i usług (Roman Wiatrowski)	
1. Wprowadzenie	299
2. Podstawa prawna weryfikacji podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług ze względu na powiązania	299
3. Warunki zastosowania art. 32 u.p.t.u.	302
4. Możliwości określania podstawy opodatkowania pomiędzy podmiotami niepowiązаныmi	308
5. Określenie podstawy opodatkowania w ramach transakcji wykonywanych w ramach podatkowej grupy kapitałowej	312
6. Wyłączenie zastosowania art. 32 u.p.t.u.	314
7. Wnioski	315

Ratio legis przepisów o cenach transferowych.

Znaczenie Wytycznych OECD (<i>Krzysztof Winiarski</i>)	316
1. Uwagi wstępne	316
2. Podstawy normatywne cen transferowych	317
3. Kiedy stosować przepisy o cenach transferowych	319
4. Znaczenie Wytycznych OECD w sprawie cen transferowych	325
5. Wnioski	327
Bibliografia	329
Autorzy	337

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- dyrektywa 2006/112 – dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.)
- dyrektywa arbitrażowa – dyrektywa Rady (UE) 2017/1852 z 10.10.2017 r. w sprawie mechanizmów rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE L 265, s. 1)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
- konwencja arbitrażowa – Konwencja 90/436/EEC z 23.07.1990 r. w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych (Dz.Urz. WE C 160 z 2005 r., s. 11, ze zm.)
- konwencja wielostronna – Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzona w Paryżu 24.11.2016 r. (Dz.U. z 2018 r. poz. 1369)
- Modelowa Konwencja OECD – Modelowa Konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku (*Model Tax Convention on Income and on Capital*)
- o.p. – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.)
- p.p.s.a. – ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2018 r. poz. 1302 ze zm.)
- rozporządzenie w sprawie cen transferowych – rozporządzenie Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. poz. 2491)
- szósta dyrektywa – Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z 17.05.1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.Urz. WE L 145, s. 1, ze zm.), nie obowiązuje

TFUE	– Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47)
uchylone rozporządzenie w zakresie cen transferowych	– rozporządzenie Ministra Finansów z 10.09.2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz.U. z 2014 r. poz. 1186 ze zm.)
u.p.d.o.f.	– ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1387 ze zm.)
u.p.d.o.p.	– ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 865 ze zm.)
u.p.t.u.	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.)
ustawa nowelizująca z 2018 r.	– ustawa z 23.10.2018 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. poz. 2193 ze zm.)
Wytyczne OECD	– Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych (<i>OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations</i>)

Czasopisma i zbiory orzeczeń

CBOSA	– Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
Dor. Pod.	– Doradca Podatkowy
KPPod.	– Kwartalnik Prawa Podatkowego
ONSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
ONSAiWSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych
PiP	– Państwo i Prawo
Prz. Pod.	– Przegląd Podatkowy
ZNSA	– Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

Inne

APA	– procedura zawierania uprzednich porozumień cenowych (<i>Advance Pricing Agreement</i>)
BEPS	– erozja podstawy opodatkowania i transfer zysków (<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>)
CIT	– podatek dochodowy od osób prawnych

IBFD	– portal Międzynarodowych Szkoleń Podatkowych IBFD
JTPF	– Wspólne Forum UE ds. Cen Transferowych (<i>Joint Transfer Pricing Forum</i>)
KAS	– Krajowa Administracja Skarbowa
MAP	– procedura wzajemnego porozumiewania się w sprawach indywidualnych (<i>Mutual Agreement Procedure</i>)
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
OECD	– Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (<i>The Organisation for Economic Co-operation and Development</i>)
PGK	– podatkowa grupa kapitałowa
PIT	– podatek dochodowy od osób fizycznych
PSM	– metoda podziału zysków (<i>Profit Split Method</i>)
SSE	– specjalna strefa ekonomiczna
TS	– Trybunał Sprawiedliwości
umowa o UPO	– umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania
WSA	– wojewódzki sąd administracyjny

WSTĘP

Podjęmowane przez podatników – w tym przedsiębiorców – działania mające na celu minimalizowanie obciążeń podatkowych to zjawisko powszechne i w pewnym sensie zrozumiałe. Zmniejszeniem ciężarów daninowych zainteresowane są praktycznie wszystkie podmioty obowiązane do ich ponoszenia. Negatywne zjawisko zwane unikaniem opodatkowania (*tax avoidance*) istnieje w każdym kraju o gospodarce rynkowej. Najczęściej realizuje się przez konstruowanie sztucznych, nadmiernie zawiłych konstrukcji prawnych, które przykładowo dzielą gospodarczo jednorodne zdarzenie na etapy, aby stworzyć wrażenie istnienia wielu odrębnych zdarzeń, czy też zawierają elementy wzajemnie się znoszące. Unikaniem opodatkowania są tego rodzaju działania, które nakierowane są na osiągnięcie korzyści podatkowych niezgodnych z intencją prawodawcy, sprzecznych z celem i istotą regulacji podatkowych. Polegają one w szczególności na nadużywaniu preferencji podatkowych, nadużywaniu umów międzynarodowych, wykorzystywaniu „rajów podatkowych” i uzyskiwaniu przez to korzyści finansowej wynikającej z obniżenia ciężaru opodatkowania, ewentualnie nawet uzyskania zwrotu podatku. W tym znaczeniu przez unikanie opodatkowania rozumie się zazwyczaj podejmowanie przez podatników legalnych działań zmierzających do wyeliminowania ciężaru opodatkowania lub jego ograniczenia w stosunku do poziomu uznawanego za adekwatny do danej sytuacji, rozpoznawanej z ekonomicznego, a nie formalnego punktu widzenia.

Problematyka ta wiąże się również z postępującą globalizacją gospodarki światowej oraz uzyskiwaniem coraz istotniejszego znaczenia przez holdingi międzynarodowe. To one często wyznaczają trendy w funkcjonowaniu podmiotów gospodarczych. Szczególne znaczenie na zglobalizowanym rynku uzyskują holdingi działające transgranicznie. Opodatkowanie tych podmiotów wiąże się z takimi zjawiskami, jak optymalizacja opodatkowania czy międzynarodowe unikanie opodatkowania. Przeciwdziałanie tym zjawiskom jest utrudnione przez istnienie międzynarodowej szkodliwej konkurencji podatkowej, zachodzącej między poszczególnymi państwami, która również stanowi konsekwencję procesów globalizacyjnych. W tym zakresie mieszczą się przedsięwzięcia podejmowane przez podmioty powiązane kapitałowo i osobowo zmierzające do pozyskiwania nowych rynków zbytu, a przez to zwiększania zyskowności działalności grup przedsiębiorstw międzynarodowych oraz wykorzystania powiązań gospodar-

czych do optymalizacji podatkowej. Powiązania te powodują występowanie pomiędzy tymi podmiotami transakcji takich jak przepływ towarów handlowych między filiami przedsiębiorstw lub świadczenie usług na rzecz osób prawnych przez ich właścicieli i zarząd. Ceny transakcyjne stosowane w tych transakcjach mogą mieć decydujący wpływ na ostateczny obraz zysków lub strat w poszczególnych częściach grupy, a także na jej konkurencyjność wobec innych przedsiębiorstw. Z tych względów problematyka cen transferowych z perspektywy finansowej jest jednym z najpoważniejszych problemów polityki podatkowej na świecie¹. Przy tym problematyka ta nie powinna być identyfikowana wyłącznie z pojęciem ceny, ale przede wszystkim z pojęciem transferu ukierunkowanego na ceny, a w tym zakresie na koszty, zwłaszcza koszty usług niematerialnych, jakie występują między podmiotami powiązanymi. W skali międzynarodowej problematyka ustalenia charakteru cen transferowych pod kątem podatkowym stała się przedmiotem opracowania raportu OECD zawierającego wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych². Wytyczne te były wielokrotnie zmieniane. Istotne znaczenie miał raport OECD – *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*³ z 2013 r., zawierający rekomendację 15 działań ukierunkowanych na uszczelnienie systemu podatkowego (zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i transferu zysków). Ostatnia wersja Wytycznych została przyjęta przez Komitet Spraw Podatkowych OECD 19.05.2017 r.

Zjawiska te zostały dostrzeżone również w naszym kraju. Już na początku polskiej transformacji gospodarczej po 1989 r. zagadnienie przerzucania dochodu, jak i zaniżania wysokości obrotu w wyniku wykorzystania powiązań kapitałowych i osobowych zostało uwzględnione w prawodawstwie podatkowym⁴. Zauważyć jednak należy, że przed 2019 r. pojęcie cen transferowych nie funkcjonowało w polskim porządku prawnym. Pojawiało się ono w praktyce orzeczniczej, literaturze oraz różnych dokumentach OECD. Ewolucja tych rozwiązań prawnych została zakończona wprowadzeniem zmian wchodzących w życie 1.01.2019 r.⁵ Projektowane przepisy wpisują się w pakiet działań legislacyjnych, których celem jest uszczelnienie systemu podatkowego, w szczególności w zakresie podatków dochodowych, tak aby zapewnić powiązanie wysokości podatku płaconego przez duże przedsiębiorstwa, zwłaszcza międzynarodowe, z faktycznym miejscem uzyskiwania przez nie dochodu. Istotnym celem tych regula-

¹ H. Hamaekers [w:] H. Hamaekers, K. Holmes, J. Głuchowski, T. Kardach, W. Nykiel, *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*, tłum. A. Biegalski, Z. Kukulski, Warszawa 2006, s. 175.

² *Wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych. Raport Komitetu Spraw Podatkowych OECD*, tłum. K. Bany, red. L. Zawadzka, Warszawa 2004.

³ BEPS – Erozja podstawy opodatkowania i transfer zysków. Plan działań publ. 19.07.2013 r.

⁴ Art. 11 ustawy z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. Nr 21, poz. 86), art. 25 ustawy z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. Nr 80, poz. 350), art. 17 ustawy z 8.01.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50).

⁵ Ustawa z 23.10.2018 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. poz. 2193 ze zm.).

cji było również dostosowanie obowiązujących w Rzeczypospolitej Polskiej regulacji w zakresie cen transferowych do zmieniającego się otoczenia prawnego i gospodarczego⁶. Do wprowadzonych w obu ustawach podatkowych regulujących opodatkowanie dochodu przepisów w zakresie dokumentacji cen transferowych, zasady ceny rynkowej, definicji podmiotów powiązanych oraz korekty cen transferowych odniesiono się w poszczególnych opracowaniach. Poruszono również problematykę uprzednich porozumień cenowych w kształcie prawnym obowiązującym 1.01.2019 r. Instytucja uprzednich porozumień cenowych została wprowadzona do polskiego systemu prawa podatkowego ustawą z 30.06.2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw⁷, która dodała do przepisów ustawy dział IIa „Porozumienia w sprawach ustalania cen transakcyjnych”. Koncepcja wydawania uprzednich porozumień cenowych, uregulowana w dziale IIa Ordynacji podatkowej, może również ulec w najbliższym czasie zmianom wynikającym z potrzeb praktyki prowadzenia tych postępowań oraz mającym na celu ich usprawnienie, z uwzględnieniem zmian wprowadzonych ustawą zmieniającą z 23.10.2018 r.⁸

Praktyka stosowania wskazanych regulacji przez zainteresowanych podatników, organy podatkowe i sądy administracyjne została omówiona w poszczególnych częściach opracowania. Przedstawione nowe regulacje ze względu na datę ich wejścia w życie nie doczekały się jeszcze ocen w orzecznictwie sądowym. Opracowanie, przybliżając instytucje wiążące się ze stosowaniem przepisów o cenach transferowych podatnikom, pracownikom organów podatkowych oraz sędziom orzekającym w sprawach podatkowych, powinno posłużyć do ich lepszego poznania oraz przyczynić się do wypracowania w przyszłości linii orzeczniczej w zakresie ich stosowania. Publikacja dostarcza wielu szczegółowych informacji dotyczących problemów mogących pojawić się w związku ze stosowaniem przepisów prawnych normujących ustalanie podstawy opodatkowania w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Niewątpliwą jej zaletą jest fakt, że autorzy poszczególnych części nie tylko skupili się na prawie polskim, lecz także opisują jego odniesienia do regulacji obowiązujących na tle aktualnych w tym zakresie Wytycznych OECD. Na uwagę zasługuje także uwzględnienie zagadnienia związanego z opodatkowaniem podmiotów powiązanych podatkiem od towarów i usług, które rzadko jest poruszane w innych pozycjach dotyczących cen transferowych. Publikacja stanowi cenne źródło informacji dla praktyków podatkowych w zakresie sposobu pojmowania regulacji ustaw podatkowych dotyczących powiązań osobowych i kapitałowych.

Jan Rudowski
sędzia NSA, Prezes Izby Finansowej

⁶ Uzasadnienie rządowego projektu noweli, VIII kadencja, druk sejm. nr 2860.

⁷ Dz.U. Nr 143, poz. 1199 ze zm.

⁸ Rządowy projekt ustawy o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawierania uprzednich porozumień cenowych, 21.03.2019 r., RCL, wykaz prac UC 153.

Jacek Bajger

KOREKTY CEN TRANSFEROWYCH

1. Wprowadzenie

Zagadnienie korekt cen transferowych¹ budziło i nadal budzi wiele kontrowersji. Sam termin bywa interpretowany w różny sposób, począwszy od prostych zmian w cenie poszczególnych transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązаныmi, do bardzo istotnych modyfikacji w poziomie rentowności wykazywanej przez podmioty działające w ramach dużych grup (zwłaszcza międzynarodowych). Próby zmian rentowności podmiotów powiązanych już po przeprowadzeniu transakcji mają najczęściej znaczące konsekwencje podatkowe dla podmiotów w nich uczestniczących i mogą się wiązać z ryzykiem interwencji administracji podatkowych. Z drugiej jednak strony chęć sprostania wymogom działania na warunkach, jakie ustaliłyby między sobą podmioty niezależne, wręcz nakazuje dokonywanie korekt i odpowiedniego realokowania dochodów z transakcji przeprowadzonych wcześniej na warunkach nierynkowych. W przeciwnym wypadku doszłoby do wystąpienia niepożądanego zjawiska podwójnego opodatkowania albo nieuzasadnionego zmniejszenia zobowiązań podatkowych. Zatem zarówno w interesie podatników, jak i administracji podatkowych pozostaje dokonywanie odpowiednich korekt rozliczeń pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Przeszkodą może być brak odpowiednich regulacji prawnych definiujących zasady korygowania transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi lub ich niewłaściwe zastosowanie.

¹ Określenie „ceny transferowe” w dotychczasowym piśmiennictwie bywa używane w różnych znaczeniach, zarówno wąsko, jako odpowiednik cen towarów i usług w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi, ale również jako synonim szerszego zjawiska kształtowania relacji pomiędzy takimi podmiotami, weryfikacji warunków tychże transakcji (w tym problematyki ustalania cen w transakcjach), a także ich kontroli przez organy podatkowe. Choć jest pojęciem neutralnym, termin ten bywa także używany w znaczeniu pejoratywnym, sugerując automatycznie nieuzasadniony transfer środków pomiędzy podmiotami powiązаныmi, jednakże takie podejście nie posiada aprobaty autora. Podobnie K. Tetlak, *Międzynarodowe aspekty opodatkowania dochodu* [w:] *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2017, s. 424.

W niniejszym artykule zostaną zaprezentowane zarówno teoretyczne „modelowe” sytuacje, w których możliwe jest dokonanie korekty cen transferowych, jak i odniesienie do odpowiednich polskich przepisów obowiązujących obecnie przedsiębiorców będących osobami prawnymi.

2. Rodzaje korekt cen transferowych

2.1. Uwagi wprowadzające

Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych² rozróżniają kilka rodzajów korekt odnoszących się do cen i warunków transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Korekty pierwszego typu obejmują sytuacje, gdy są one dokonywane przez administrację podatkową danego państwa po złożeniu przez podatnika deklaracji podatkowej. Obejmują one tzw. korekty pierwotne, korekty korespondujące oraz korekty wtórne. Drugim typem korekt są korekty dokonywane przez podatników przed złożeniem zeznania podatkowego, tzw. korekty kompensacyjne. Ponadto można wskazać innego rodzaju korekty zyskowności nieusystematyzowane odrębnie przez OECD, lecz raczej wykształcone w praktyce, czyli korekty końcoworoczne, dokonywane przez podatników zarówno przed, jak i po złożeniu przez nich zeznania rocznego. Można zatem wyróżnić korekty, biorąc pod uwagę różne kryteria, np. podmiot, który ich dokonuje, czy moment, w którym takie korekty mają miejsce.

2.2. Korekty dokonywane przez administrację podatkową

2.2.1. Korekty pierwotne

Korekty pierwotne (*primary adjustments*) definiuje się³ jako korekty, których administracja podatkowa w pierwszej jurysdykcji podatkowej dokonuje w stosunku do dochodów podatkowych danego podmiotu jako rezultat zastosowania zasady cen rynkowych do transakcji, w której bierze udział podmiot powiązany z innej jurysdykcji podatkowej. Warto zwrócić uwagę, że Wytyczne OECD koncentrują się na omawianiu zasad w zakresie cen transferowych w relacjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi znajdującymi się w różnych jurysdykcjach podatkowych. Polskie przepisy w zakresie cen transferowych nakazują stosowanie zasady ceny rynkowej również w relacji krajowej, a w konsekwencji umożliwiają polskim organom kontrolnym

² OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, „OECD Publishing”, Paris 2017, <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en> (dostęp: 4.07.2019 r.), dalej: Wytyczne OECD.

³ OECD, *Glossary of Tax Terms*, <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#P> (dostęp: 4.07.2019 r.); zob. również Wytyczne OECD, Słownik.

weryfikację poprawności transakcji zawieranej przez dwa krajowe podmioty powiązane. Należy przyjąć, że w przypadku doszacowania dochodów polskiemu podatnikowi w związku z dokonywaną przez niego transakcją z krajowym podmiotem powiązaniem mamy również do czynienia z dokonywaniem przez władze podatkowe korekty pierwotnej.

Korekty pierwotne polegają na zmianie poziomu dochodów podatkowych wykazywanych przed podatnika z uwagi na zastosowanie w transakcji lub transakcjach z podmiotem powiązaniem cen lub warunków, które nie zostałyby zaakceptowane przez podmioty niezależne zawierające porównywalną transakcję w identycznych lub zbliżonych okolicznościach rynkowych. Jeśli podmiot wykazał zbyt małe przychody podatkowe (wskutek zastosowania cen niższych niż rynkowe) w transakcji, w której był sprzedawcą towarów lub świadczącym usługę na rzecz podmiotu powiązanego, władze podatkowe doszuczają dodatkowy przychód z uwzględnieniem ceny, po jakiej dany towar lub usługa zostałyby sprzedane do podmiotu niezależnego. Analogicznie w przypadku gdy podatnik jest podmiotem dokonującym zakupu towarów lub usług od podmiotu z nim powiązanego za cenę wyższą niż ta, którą uzgodniłyby podmioty niezależne, władze podatkowe skorygują wysokość dochodów do opodatkowania wykazywanych przez tego podatnika przez zmniejszenie poziomu wykazywanych przez niego kosztów uzyskania przychodów związanych z ceną nabycia danego towaru bądź usługi.

2.2.2. Korekty korespondujące

W efekcie zastosowania korekty pierwotnej przez władze jednego państwa pojawi się podwójne opodatkowanie tych samych dochodów z uwagi na wcześniejsze uwzględnienie ich w dochodach podlegających opodatkowaniu w państwie, w którym siedzibę ma podmiot powiązany będący stroną transakcji, której warunki zostały odpowiednio skorygowane. Najprostszym sposobem uniknięcia takiego podwójnego opodatkowania byłoby dokonanie tzw. korekty korespondującej (*corresponding adjustment*⁴). Polega ona na tym, że drugie państwo (pod warunkiem, że zgadza się z ustaleniami władz skarbowych pierwszego państwa co do właściwej ceny, jaka powinna być ustalona w transakcji z podmiotem powiązaniem) dokonuje korekty u podmiotu powiązanego w wysokości niejako korespondującej z pierwotną korektą cen transferowych w pierwszym państwie⁵. Korekta korespondująca jest dokonywana na wniosek podatnika. Korekta taka odpowiednio zmienia (obniża) poziom dochodu do opodatkowania u podmiotu powiązanego, który zawarł transakcję z podmiotem, u którego administracja podatkowa pierwszego kraju dokonała korekty pierwotnej (doszacowania). Korekty korespondujące mają za zadanie doprowadzenie do odpo-

⁴ OECD, *Glossary of Tax Terms*.

⁵ Szerzej Wytyczne OECD, pkt 4.32–4.37.

wiedniej alokacji zysków pomiędzy podmiotami ze sobą powiązanymi uczestniczącymi w transakcji kontrolowanej i tym samym wyeliminowanie podwójnego opodatkowania.

Dążenie do eliminacji podwójnego opodatkowania wynika z art. 9 ust. 2 Modelowej Konwencji OECD w sprawie podatku od majątku i dochodu⁶. Należy jednakże zwrócić uwagę, że według OECD państwa nie są związane oceną danej transakcji i jej warunków dokonaną przez administrację podatkową innego państwa. Każde z państw powinno zachować suwerenność i możliwość dokonania własnej oceny⁷. Dopiero w przypadku gdy drugie państwo w pełni zgadza się zarówno co do zasady, jak i co do kwoty⁸ doszacowania dokonanego w korekcie pierwotnej w innym kraju, po zastosowaniu korekty korespondującej możliwa będzie pełna eliminacja podwójnego opodatkowania.

Warto w tym miejscu również zwrócić uwagę na pojawiające się różnice terminologiczne używane w literaturze polskojęzycznej. Korekty korespondujące nazywane są również dość powszechnie „korektami drugostronnymi”⁹, co wskazuje charakter takiej korekty jako dokonywanej po drugiej stronie transakcji kontrolowanej, a domyślnie jako następstwo pewnego zdarzenia, którym jest wystąpienie korekty pierwotnej. Niektórzy autorzy używają określeń „korekty drugostronne” i „korekty korespondujące” niejako zamiennie¹⁰, a nawet pojawiają się próby wprowadzenia innych terminów w miejsce anglojęzycznego *corresponding adjustment*¹¹.

2.2.3. Korekty wtórne

Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju wyróżnia również tzw. korekty wtórne (*secondary adjustments*¹²). Są to korekty rozliczeń w zakresie cen transferowych będące konsekwencją nałożenia podatku wynikającego z rozpoznania tzw. transakcji wtórnej (*secondary transaction*¹³). Jest ona definiowana jako transakcja, którą niektóre z państw rozpoznają zgodnie ze swoimi przepisami wewnątrz-

⁶ https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en (dostęp: 4.07.2019 r.), dalej: Modelowa Konwencja OECD.

⁷ Wytyczne OECD, pkt 4.35.

⁸ Zob. szerzej komentarz do art. 9 ust. 2 Modelowej Konwencji OECD, OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, „OECD Publishing”, Paris 2017, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en (dostęp: 4.07.2019 r.).

⁹ Zob. np. M. Gumoła, *Drugostronna korekta cen transferowych*, cz. 1, Prz. Pod. 2006/10, cz. 2, Prz. Pod. 2006/12.

¹⁰ Zob. M. Jamroży, *Korekty dochodów* [w:] *Dokumentacja podatkowa cen transferowych*, red. M. Jamroży, Gdańsk 2017, s. 57–60.

¹¹ Np. „korekta odpowiadająca”, „rekorekta” lub nawet niezbyt fortunnie „korekta wtórna” z uwagi na inny omawiany dalej termin anglojęzyczny – *secondary adjustment*. Zob. K. Tetlak, *Międzynarodowe aspekty opodatkowania...*, s. 458.

¹² OECD, *Glossary of Tax Terms*.

¹³ OECD, *Glossary of Tax Terms*.

nymi, po dokonaniu doszacowania przychodów w efekcie korekty pierwotnej, w celu prawidłowej alokacji zysków pomiędzy strony transakcji. Dzieje się tak dlatego, że po dokonaniu korekty pierwotnej i odpowiednio związanej z nią korekty korespondującej nadal występują odmienne konsekwencje finansowe niż w sytuacji, gdyby transakcja pierwotna została dokonana na warunkach rynkowych. Korekta pierwotna oraz związana z nią korekta korespondująca nie implikują w rzeczywistości dodatkowego przepływu środków finansowych pomiędzy stronami transakcji. Zatem może pojawić się sytuacja, w której w konsekwencji dokonania transakcji na warunkach nierynkowych środki finansowe zostaną *de facto* przetransferowane w zbyt dużej kwocie pomiędzy stronami transakcji i pozostaną u podatnika, w którego zasobach nigdy by się nie znalazły, gdyby transakcja miała właściwą cenę. W takiej sytuacji niektóre państwa przyjmują jako pewnego rodzaju fikcję prawa podatkowego¹⁴ istnienie transakcji wtórnej. Transakcje wtórne mogą być klasyfikowane pod różnymi formami, np. ukrytej dywidendy lub wpłaty na kapitał bądź udzielenia pożyczki.

Przykładem zastosowania wspomnianej powyżej korekty wtórnej byłaby sytuacja, w której po dokonaniu sprzedaży towarów przez podmiot z jednego kraju do podmiotu z nim powiązanego z innego kraju po cenach niższych niż wartość rynkowa administracja podatkowa pierwszego z krajów dokonuje korekty pierwotnej dochodów u pierwszego z podatników. W konsekwencji, aby wyeliminować podwójne opodatkowanie, administracja drugiego z krajów dokonuje korekty korespondującej z korektą pierwotną u drugiego z podatników. Jeśli jednak podmiot z pierwszego kraju nie otrzymał w jakiegokolwiek formie dodatkowych środków pieniężnych, w rzeczywistości nie nastąpiło zrównanie przepływów pieniężnych z faktycznie opodatkowanym poziomem dochodów po obu stronach transakcji. W tym przypadku środki pieniężne stanowiące różnicę pomiędzy ceną rzeczywiście zapłaconą przez drugiego z podatników a ceną rynkową wynikającą z dokonanych korekt pierwotnej i korespondującej, zamiast znaleźć się w kasie pierwszego podatnika, pozostają w majątku drugiego z podatników. Gdyby drugi z podatników był udziałowcem pierwszego, władze podatkowe pierwszego państwa mogłyby uznać, że nastąpiła ukryta wypłata dywidendy (transakcja wtórna), i próbować pobrać podatek u źródła należny od wypłaty dywidendy (korekta wtórna).

Natomiast gdyby pierwszy z podatników kupował towary od podmiotu powiązanego po cenie zawyżonej w stosunku do ceny rynkowej, administracja pierwszego z państw mogłaby dokonać korekty pierwotnej dochodów pierwszego podatnika. Gdyby nie nastąpiła jakakolwiek płatność wyrównująca, ta sama administracja mogłaby uznać, że ma dodatkowo do czynienia z udzieleniem pożyczki do podmiotu powiązanego (transakcja wtórna). W takim przypadku administracja pierwszego państwa mogłaby próbować opodatkować dochód z tytułu odsetek, jakie byłyby należne dla podmiotu z pierwszego państwa z tytułu udzielenia pożyczki podmiotowi z drugiego kraju (korekta wtórna).

¹⁴ Zob. K. Lasiński-Sulecki, *Ceny transferowe w prawie podatkowym i celnym*, Warszawa 2014, s. 246.

W rzeczywistości wiele krajów nie wprowadza do swoich przepisów możliwości dokonywania korekty wtórnej. Modelowa Konwencja OECD nie przewiduje takiego rozwiązania, ale też jednoznacznie go nie zakazuje, jeśli dokonywanie korekt wtórnych wynika z przepisów danego państwa¹⁵. Wydaje się, że korekty wtórne mogą często prowadzić do tworzenia dalszych problemów dla podatników, a nie do ich rozwiązywania, np. korekta wtórna może doprowadzić do wystąpienia podwójnego opodatkowania z uwagi na opodatkowanie fikcyjnej transakcji wtórnej w jednym z państw, przy czym drugie państwo nie będzie rozpoznawało takiej transakcji zgodnie ze swoimi przepisami podatkowymi i tym samym nie będzie zainteresowane eliminowaniem skutków powstałego w takich okolicznościach podwójnego opodatkowania w sensie ekonomicznym.

Na zagadnienie korekt wtórnych zwróciło uwagę Wspólne Forum UE ds. Cen Transferowych¹⁶, przygotowując na ten temat raport¹⁷ i sugerując zasady, jakimi powinny się kierować kraje członkowskie Unii Europejskiej. Forum zwróciło uwagę, że wdrożenie korekt wtórnych może prowadzić do podwójnego opodatkowania, dlatego sugeruje państwom członkowskim powstrzymywanie się od dokonywania korekt wtórnych, gdyby miały prowadzić do podwójnego opodatkowania. Jeśli jednak korekta wtórna jest konieczna zgodnie z przepisami krajowymi danego państwa, powinno ono wprowadzić sposoby i środki, aby uniknąć sytuacji, w której wystąpiłoby podwójne opodatkowanie (np. albo przez dążenie do eliminacji podwójnego opodatkowania przy wykorzystaniu procedury wzajemnego porozumiewania się, albo nawet przez dopuszczenie przemieszczenia środków finansowych pomiędzy stronami transakcji tam, gdzie byłoby to możliwe). Forum sugeruje, aby państwa członkowskie UE, jeśli zastosują korektę wtórną (wziąwszy pod uwagę mogące się pojawić komplikacje, gdy nie dochodzi do faktycznego transferu zwrotnego środków pieniężnych), rozpoznawały wystąpienie ukrytej dywidendy lub wniesienia wkładu pieniężnego jako transakcji wtórnej, a nie wystąpienie hipotetycznej pożyczki pomiędzy podmiotami powiązanyymi.

2.3. Korekty dokonywane przez podatników

2.3.1. Korekta kompensacyjna (wyrównująca)

Zgodnie z Wytocznymi OECD z korektą kompensacyjną (*compensating adjustment*¹⁸) mamy do czynienia w sytuacji, gdy podatnik raportuje dla celów podatkowych cenę transakcyjną, która w jego opinii odpowiada cenie ustalonej zgodnie z zasadą rynkowości, pomimo że różni się od kwoty faktycznie zapłaconej pomiędzy podmiotami

¹⁵ Zob. komentarz do art. 9 ust. 2 Modelowej Konwencji OECD, pkt 9.

¹⁶ EU Joint Transfer Pricing Forum, dalej: JTPF.

¹⁷ *EU Joint Transfer Pricing Forum Final Report on Secondary Adjustments*, Bruksela 2013, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/final_report_secondary_adjustments_en.pdf (dostęp: 4.07.2019 r.).

¹⁸ OECD, *Glossary of Tax Terms*.

powiązanymi. Zgodnie z definicją przyjętą przez OECD ta korekta dokonywana jest przed złożeniem przez podatnika zeznania podatkowego. W efekcie zastosowania korekty kompensacyjnej poziom dochodów wykazywanych przez podatnika zostaje wyrównany do poziomu, jaki wykazałby w analogicznej sytuacji podmiot niezależny zawierający taką transakcję¹⁹.

Wytyczne OECD dają przykłady stosowania korekt kompensacyjnych m.in. w transakcji opartej na metodzie porównywalnej ceny niekontrolowanej, gdy informacja o cenie rynkowej nie była dostępna dla stron transakcji w momencie ustalania jej warunków. Gdyby już po zawarciu transakcji informacja o porównywalnej cenie stała się dostępna dla stron transakcji, wówczas brak korekty powodowałby, że strony, zdając sobie sprawę z nierynkowości ceny ustalonej w ich transakcji, świadomie narażałyby się na interwencję władz podatkowych podczas przyszłej kontroli prawidłowości tej transakcji. Posiadając informację na temat ceny rynkowej, organy kontrolne dokonałyby przecież korekty pierwotnej i określiły prawidłowy poziom dochodów podmiotów uczestniczących w transakcji zgodny z zasadą rynkowości. Zgodnie z Wytycznymi OECD podatnik powinien mieć możliwość dokonania korekty kompensacyjnej, aby zlikwidować różnicę, jaka pojawiła się pomiędzy ceną rynkową a rzeczywistą ceną, jaka została zaksięgowana w transakcji. Korekta kompensacyjna niejako wyprzedza zastosowanie przez administrację podatkową korekty pierwotnej i zapobiega mu.

Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju zdaje sobie jednak sprawę z faktu, że większość krajów nie dopuszcza stosowania korekt kompensacyjnych w swoich przepisach wewnętrznych, dążąc do osiągnięcia pełnej zgodności pomiędzy zeznaniem podatkowym a kwotami wynikającymi z faktycznie dokonanych transakcji i które zostały odpowiednio zaksięgowane przez podatników. Zwraca również uwagę, że gdy tylko jeden z krajów uczestników transakcji dopuszcza możliwość takiej korekty, może pojawić się ryzyko wystąpienia podwójnego opodatkowania (zwłaszcza gdy przepisy drugiego kraju nie pozwalają na dokonanie korekty kompensacyjnej, jeśli administracja pierwszego kraju nie dokonała korekty pierwotnej). W takim przypadku OECD sugeruje skorzystanie z możliwości eliminacji podwójnego opodatkowania z wykorzystaniem procedury wzajemnego porozumiewania się²⁰ (tzw. MAP – *mutual agreement procedure*).

Kwestie korekt kompensacyjnych rozważało podczas swoich prac również JTPF. W raporcie²¹ na ten temat JTPF zauważyło, że kraje członkowskie Unii Europejskiej mają różne podejścia do kwestii dokonywania korekt kompensacyjnych. Pojawia się w nich wiele różnic np. w odniesieniu do momentu, w którym taka korekta powinna

¹⁹ Wytyczne OECD, pkt 4.38.

²⁰ Wytyczne OECD, pkt 4.39.

²¹ *EU Joint Transfer Pricing Forum Report on Compensating Adjustments*, Bruksela 2014, 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 (dostęp: 4.07.2019 r.).

być dokonana. Państwa członkowskie nie mają też jednolitego podejścia do wykorzystania informacji na temat transakcji porównywalnych czy w ogóle na temat dostępu do danych porównawczych i jakości analiz ekonomicznych, które miałyby zostać wykorzystane do dokonania korekty kompensacyjnej.

Wspólne Forum UE ds. Cen Transferowych zauważyło, że przy rozważaniu kwestii korekt kompensacyjnych pojawia się fundamentalna kwestia w podejściu do zagadnienia cen transferowych, a mianowicie czy podatnicy powinni dołożyć racjonalnych starań w celu spełnienia wymogu ustalenia cen na poziomie rynkowym już w momencie dokonywania transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi na podstawie informacji, jakie były wtedy dla nich realistycznie dostępne (podejście *ex ante*), czy raczej powinni weryfikować rzeczywisty wynik transakcji już dokonanej, aby zademonstrować zgodność jej warunków z kryteriami rynkowymi (podejście *ex post*). Przyjęcie pierwszego z zaprezentowanych podejść musiałoby prowadzić do wniosków, że jeśli strony transakcji dokonały ustalenia jej warunków w sposób, jaki dokonałyby tego podmioty niezależne na podstawie informacji, jakie byłyby im dostępne w momencie jej zawarcia, ceny i warunki takich transakcji powinny pozostać niezmiennione. Natomiast zgodnie z drugim stanowiskiem władze podatkowe mogłyby oczekiwać (lub wręcz żądać) od podatników, aby ceny w ich transakcjach kontrolowanych (transakcjach z podmiotami powiązаныmi) były każdorazowo weryfikowane. Jeśli okazałoby się to niezbędne, transakcje powinny być skorygowane albo przed zakończeniem roku podatkowego, albo przed zamknięciem ksiąg, lub w ostateczności przed złożeniem zeznania podatkowego. Dopuszcza jednak użycie najwłaściwszych danych do weryfikacji rynkowości warunków transakcji przy późniejszym postępowaniu kontrolnym.

W opinii JTPF, nawet jeśli dwa państwa akceptują jednakowo podejście *ex post*, może pojawić się ryzyko podwójnego opodatkowania (lub nawet podwójnego nieopodatkowania), gdyż mogą pojawić się rozbieżności w oczekiwaniach, kiedy korekta kompensacyjna powinna być dokonana (przed końcem roku, przed zamknięciem ksiąg czy przed złożeniem zeznania podatkowego) lub jakie dane powinny zostać przyjęte do określenia, czy korekta jest konieczna, lub wykorzystane do jej rzeczywistego dokonania.

Wspólne Forum UE ds. Cen Transferowych zauważyło również, że w skrajnych przypadkach, gdy dwa kraje reprezentujące podatników zawierających ze sobą transakcję będą prezentować dwa różne podejścia, może pojawić się konflikt, czy korekta kompensacyjna może być w ogóle dokonana²².

W swoim raporcie JTPF zaprezentowało praktyczne sugestie dla państw członkowskich, aby dochody podmiotów powiązanych były kalkulowane niejako symetrycznie, tzn. podmioty uczestniczące w transakcjach powinny deklarować użycie tej samej ceny. Forum sugeruje również, aby korekty kompensacyjne były akceptowane

²² Wytyczne OECD, pkt 13.

przez administracje podatkowe państw członkowskich, jeśli spełnione zostaną pewne określone warunki:

- 1) przed transakcją podatnicy powinni dołożyć starań, aby osiągnąć rezultaty zgodne z zasadą rynkowości, co powinno być odpowiednio opisane w dokumentacji do transakcji z podmiotami powiązаныmi;
- 2) korekta dokonana przez podatników powinna zostać symetrycznie ujęta w ich księgach w obu państwach;
- 3) to samo podejście powinno być przyjęte konsekwentnie w dłuższej perspektywie;
- 4) korekta kompensacyjna powinna być dokonana przed złożeniem zeznania podatkowego;
- 5) podatnicy powinni być zdolni do zaprezentowania wyjaśnień, z jakich powodów prognozy dotyczące transakcji nie potwierdziły się z jej faktycznymi rezultatami, jeśli będzie to wymagane przez wewnętrzne regulacje w co najmniej jednym z państw członkowskich, z których pochodzą podatnicy będący stronami transakcji.

Zdecydowaną wadą korekt kompensacyjnych zgodnych z definicją przyjętą przez OECD jest fakt, że w większości krajów przepisy lokalne nie dopuszczają do takiego korygowania cen transferowych²³. Wynika to ze zrozumiałego skądinąd dążenia do osiągnięcia stanu, w którym podatek deklarowany przez podatnika w zeznaniu podatkowym jest zgodny z kwotą zobowiązania podatkowego wynikającą z prawidłowo prowadzonych ksiąg. Tymczasem pojęcie korekt kompensacyjnych zakłada możliwość dokonania korekty wielkości podatku właśnie bez korygowania wcześniejszych transakcji, tylko na poziomie zeznania podatkowego przed zamknięciem roku²⁴.

²³ Zob. *EU Joint Transfer Pricing Forum Member States' responses to questionnaire on compensating adjustments/year-end adjustments*, Bruksela 2011, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf/2012/jtpf_019_rev1_2011_en.pdf (dostęp: 4.07.2019 r.). Lektura dokumentu sugeruje, że państwa członkowskie mają problem z jednolitym rozumieniem pojęcia, które jest przedmiotem kwestionariusza.

²⁴ JTPF zauważyło problem związany z definicją korekt kompensacyjnych przyjętą przez OECD. Podczas gdy definicja zawiera warunek, że są to korekty dokonywane przed złożeniem zeznania rocznego, w praktyce często dokonuje się korekt w okolicach końca roku podatkowego i bywają one nazywane „korektami końcoworocznymi”. Definicja zawiera też element wskazujący na różnicę pomiędzy deklarowaną ceną rynkową a kwotą faktycznie zapłaconą pomiędzy podmiotami powiązаныmi. To sugeruje, że korekty kompensacyjne zgodnie z definicją OECD są korektami pozabilansowymi, dokonywanymi wyłącznie na potrzeby zeznania podatkowego. Może pojawić się więc wątpliwość, czy definicja OECD obejmuje przypadki, gdy korekty dokonywane są pod koniec roku podatkowego i są ujmowane w księgach podatnika. Na potrzeby dokumentu *EU Joint Transfer Pricing Forum Supplementary Discussion Paper on Compensating/Year-End Adjustments*, Bruksela 2013, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf/2013/jtpf_004_2013_en.pdf (dostęp: 4.07.2019 r.) JTPF postanowiło używać terminu „korekty kompensacyjne/końcoworoczne” (*compensating/year-end adjustment*) jako szerszego pojęcia dla omówienia korekt, bez względu na to, kiedy są dokonywane i czy są ujmowane w księgach. Takie podejście w opinii autora nie jest właściwe z uwagi na różnice, jakie istnieją pomiędzy korektami kompensacyjnymi według definicji OECD a korektami dokonywanymi przez podatników w postaci dodatkowych transakcji ujmowanych w księgach w celu zmiany poziomu zyskowności w danym okresie sprawozdawczym (roku podatkowym).

2.3.2. Korekty końcoworoczne

Dla podatników, którzy funkcjonują w realiach niedopuszczających dokonywania korekt kompensacyjnych, praktycznym sposobem radzenia sobie z problemem wyrównania zyskowności realizowanej na danej transakcji bądź rodzaju działalności gospodarczej do poziomu rynkowego jest dokonywanie rzeczywistych korekt końcoworocznych (ang. *year-end adjustments*). Nie jest to odrębna forma korekt identyfikowana przez OECD, lecz wykształcony w praktyce sposób zmiany rozliczenia z tytułu cen transferowych, umożliwiający osiągnięcie rynkowego poziomu dochodów przez podmioty powiązane, najczęściej jeszcze przed zakończeniem danego roku podatkowego lub tuż po jego zakończeniu.

Są to rzeczywiste operacje dokonywane w celu skorygowania poziomu zyskowności generowanego przez danego podatnika w transakcji z podmiotem powiązaniem do poziomu, jaki byłby wykazywany przez porównywalny podmiot niezależny. Korekta końcoworoczna może też dotyczyć (w praktyce najczęściej dotyczy) korekty zyskowności w całym szeregu transakcji, np. powtarzalnych transakcji sprzedaży tych samych produktów czy usług, a nawet zyskowności wykazywanej na całej działalności operacyjnej danego podmiotu w okresie sprawozdawczym, np. w przypadku dystrybutora o ograniczonych ryzykach zajmującego się dystrybucją na danym rynku produktów kupowanych wyłącznie w tym celu od jednego podmiotu powiązanego. Takie korekty mają formę transakcji uzupełniających pomiędzy podmiotami powiązanymi, które są odpowiednio ujmowane w księgach podmiotów uczestniczących w transakcjach, wpływając na wielkość wykazywanych przychodów lub poziom kosztów ich uzyskania, a więc w konsekwencji na wysokość podatku do zapłaty lub straty podatkowej wykazywanej przez podatnika.

Prawdziwym problemem wielu podatników jest sposób i forma przeprowadzenia korekty końcoworocznej. Najczęściej korekty takie wynikają z wcześniejszych ustaleń umownych poczynionych pomiędzy stronami transakcji. W przypadku nieosiągnięcia lub przekroczenia określonych wcześniej poziomów rentowności dokonuje się rozliczeń, które mają doprowadzić do osiągnięcia przez strony transakcji zamierzonego rezultatu.

Przykładowo gdy dystrybutor określonych towarów o ograniczonych funkcjach i ograniczonym poziomie ryzyka, któremu powiązany z nim producent sprzedaje towary w celu dalszej dystrybucji i przy tym gwarantuje pewien (rynkowy) poziom zysku w zamian za pełnienie funkcji dystrybucyjnej, będzie musiał otrzymać dodatkowe środki pieniężne od tego producenta w przypadku, gdy z działalności dystrybucyjnej w danym okresie (np. roku podatkowym) nie wykaże wystarczających dochodów. W przeciwnej sytuacji, gdy zyski dystrybutora za dany okres będą znacząco przekraczać poziom rynkowy, będzie on musiał zwrócić nadwyżkę dochodów producentowi. Takie korekty rodzą wiele problemów praktycznych związanych z wątpliwościami co do sposobu, w jaki korekta końcoworoczna ma być dokonana. Z uwagi na fakt, że przepisy różnych krajów,

w których mają siedziby strony transakcji, nie zawsze regulują zasady dokonywania korekt, niejednokrotnie podatnicy uciekają się do kreowania dodatkowych transakcji, aby uzasadnić odpowiedni przepływ środków pomiędzy nimi. Wystawiane bywają faktury, które korygują pierwotnie uzgodnioną w transakcji cenę za produkty, a nawet dokumenty księgowo przedstawiające transakcje, które w rzeczywistości nie miały miejsca (np. obciążenia za rzekomo świadczone usługi czy rzekome przeniesienie własności intelektualnej pomiędzy stronami transakcji²⁵), tylko po to, aby uzyskać właściwy (rynkowy) rezultat poziomu dochodów deklarowanych w danym okresie. Wynika to z problemów z akceptacją korekty *in minus* wyniku podatkowego przez wiele administracji podatkowych u swoich podatników. Nie zawsze możliwe jest rozwiązanie najprostsze polegające na skorygowaniu wyniku rocznego poprzez wystawienie odpowiedniej noty (obciążeniowej lub uznaniowej), dokumentującej przepływ środków pieniężnych w celu wypełnienia określonego zobowiązania umownego do wyrównania zyskowności jednej ze stron transakcji do określonego wcześniej poziomu uznanego za rynkowy (wynikającego z umowy zawartej pomiędzy stronami transakcji).

3. Korekty cen transferowych w polskich przepisach

3.1. Korekty cen transferowych a podatek dochodowy od osób prawnych

3.1.1. Korekty pierwotne

Zgodnie z postanowieniami ustawy z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych²⁶ możliwość dokonywania korekt pierwotnych przez polską administrację podatkową w sposób oczywisty wynika z art. 11c. Upoważnia on organy kontrolne do określenia dochodu lub straty podatnika bez uwzględnienia warunków wynikających z powiązań pomiędzy podmiotami, w przypadku gdy ustalone lub narzucone zostały warunki różniące się od warunków, jakie uzgodniłyby między sobą podmioty niepowiązane, i w wyniku tego podatnik wykazuje dochód niższy lub stratę wyższą, niż gdyby te powiązania nie istniały²⁷.

Zasada ta jest również wyrażona w bilateralnych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, jakie zawarła Polska w części dotyczącej przedsiębiorstw powiązanych (najczęściej jest to art. 9 tychże umów).

²⁵ Oczywiście takie sposoby doprowadzenia do osiągnięcia stanu, gdzie zyski z transakcji są właściwie alokowane pomiędzy strony, nie mogą być uznane za właściwy sposób dokonania korekty cen transferowych i w praktyce, pomimo osiągnięcia ekonomicznie rezultatów zgodnych z warunkami rynkowymi, będą kwestionowane przez administrację podatkową.

²⁶ Dz.U. z 2019 r. poz. 865 ze zm.

²⁷ Przed 1.01.2019 r. możliwość dokonywania korekt pierwotnych wynikała z ówczesnego brzmienia art. 11 u.p.d.o.p.

3.1.2. Korekty korespondujące

Możliwość dokonywania korekt korespondujących istnieje w polskich przepisach podatkowych od 1.01.2016 r. Przed 1.01.2019 r. zasada ta wynikała z normy art. 11 ust. 8b u.p.d.o.p.²⁸, a obecnie jest wyrażona w art. 11h ust. 1 u.p.d.o.p. Stanowi on, że w przypadku pojawienia się podwójnego opodatkowania dochodów deklarowanych przez polskiego podatnika dokonuje się korekty dochodów podmiotu krajowego, jeśli administracja innego kraju uznała je za dochody powiązanego z nim podmiotu zagranicznego. Zatem korekta korespondencyjna była i jest, zgodnie z powołanymi przepisami, następstwem zastosowania przez administrację podatkową innego kraju korekty pierwotnej. Przepis jednak ogranicza możliwość stosowania korekty korespondującej. Ma ona zastosowanie wyłącznie do konsekwencji korekty pierwotnej dokonanej przez administrację krajów, z którymi Polska posiadała podpisaną (i ratyfikowaną) umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania dopuszczającą stosowanie takiej korekty.

Warto również zwrócić uwagę, że możliwość dokonania korekty korespondującej znajdująca się we wspomnianych przepisach dotyczy *expressis verbis* wyłącznie sytuacji, w której dochody polskiego podatnika należy skorygować *in minus*, z uwagi na występujące podwójne opodatkowanie tych samych dochodów w różnych krajach po dokonaniu korekty pierwotnej za granicą. Teoretycznie uregulowania te nie zabezpieczają interesów Skarbu Państwa przed wystąpieniem sytuacji podwójnego nieopodatkowania, gdyby administracja podatkowa innego kraju dokonała korekty pierwotnej u swojego podatnika polegającej na wyłączeniu części deklarowanych przez niego dochodów z opodatkowania, twierdząc, że te dochody powinny być opodatkowane w Polsce.

Istnieje również możliwość dokonania odpowiedniej korekty korespondującej w relacji pomiędzy powiązаныmi podmiotami krajowymi. Przepisy nakazują dokonanie takiej korekty analogicznie do korekt dokonywanych w konsekwencji działań administracji podatkowych innych krajów. Możliwość korekty w relacji pomiędzy podmiotami krajowymi dotyczy sytuacji, w których pojawia się podwójne opodatkowanie jako efekt działań kontrolnych u jednej ze stron transakcji. W przypadku gdy organ podatkowy określi dochody jednego podatnika z uwagi na ustalenie lub narzucenie warunków transakcji na poziomie innym niż te, które byłyby zaakceptowane przez niezależne podmioty, lub gdy w efekcie działań kontrolnych podatnik skorzystał z uprawnienia do skorygowania uprzednio złożonej deklaracji podatkowej, pojawia się zgodnie z art. 11h ust. 4 u.p.d.o.p.²⁹ możliwość odpowiedniego skorygowania dochodów u podatnika występującego po drugiej stronie transakcji w formie korekty korespondującej³⁰.

²⁸ W brzmieniu obowiązującym od 1.01.2016 r. do 31.12.2018 r.

²⁹ Wcześniej art. 11 ust. 8e u.p.d.o.p. w brzmieniu obowiązującym od 1.01.2016 r. do 31.12.2018 r.

³⁰ Więcej na temat korekt korespondujących i zagadnień z nimi związanych na gruncie polskich przepisów (większość też jest aktualna również w obecnym stanie prawnym) zob. M. Gumoła, *Drugostronna korekta cen...*, cz. 1 i 2.

3.1.3. Korekty wtórne

Polskie przepisy podatkowe nie przewidują możliwości dokonywania korekt wtórnych. Wynikające obecnie z przepisu art. 11c ust. 4 u.p.d.o.p. uprawnienie dla organu podatkowego do „recharakteryzacji” transakcji (czyli uwzględnienia konsekwencji podatkowych innej transakcji, gdyby uznał on, że w porównywalnych okolicznościach podmioty niepowiązane zawarłyby transakcję odmienną od transakcji kontrolowanej) nie jest formą korekty wtórnej, lecz raczej specyficzną formą korekty pierwotnej.

3.1.4. Korekty kompensacyjne

Dyskusyjna pozostaje możliwość dokonania przez polskich podatników korekty kompensacyjnej. Przypomnijmy, że chodzi o korektę, w której podatnik raportuje inny poziom ceny transferowej niż cena rzeczywiście zastosowana wcześniej pomiędzy powiązаныmi podmiotami w ich transakcji, uważając, że ta nowa cena według niego oddaje zasadę rynkowości. Na pewno nie ma takiej możliwości, aby korekta kompensacyjna *in minus* została dokonana przez podatnika samodzielnie np. w wyniku dokonania odpowiedniej „symetrycznej” korekty przez podmiot powiązany w innym kraju po drugiej stronie transakcji. Akceptacja takiej korekty przez polskie organy podatkowe wydaje się raczej nieprawdopodobna. Natomiast ewentualna korekta *in plus*, w której polski podatnik zadeklaruje do opodatkowania dodatkowe dochody (w związku z korektą dochodów *in minus* dokonywaną zgodnie z przepisami innego kraju przez podmiot powiązany będący stroną transakcji), raczej nie będzie kwestionowana.

Zastosowanie korekty kompensacyjnej na podstawie postępowań eliminujących podwójne opodatkowanie (np. procedura wzajemnego porozumiewania zgodnie z postanowieniami umów międzynarodowych o unikaniu podwójnego opodatkowania lub postępowanie arbitrażowe na podstawie Konwencji z 23.07.1990 r. w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych, tzw. konwencji arbitrażowej³¹) również nie będzie możliwe. Należy pamiętać, że zgodnie z definicją OECD korekta kompensacyjna powinna być dokonana jeszcze przed złożeniem zeznania za dany rok podatkowy. Tymczasem wspomniane

³¹ Konwencja z 8.12.2004 r. w sprawie przystąpienia Republiki Czeskiej, Republiki Estońskiej, Republiki Cypryjskiej, Republiki Łotewskiej, Republiki Litewskiej, Republiki Węgierskiej, Republiki Malty, Rzeczypospolitej Polskiej, Republiki Słowenii i Republiki Słowackiej do Konwencji w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych, sporządzonej w Brukseli 23.07.1990 r., zmienionej Konwencją w sprawie przystąpienia Republiki Austrii, Republiki Finlandii, Królestwa Szwecji do Konwencji w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych, sporządzonej w Brukseli 21.12.1995 r., oraz Protokołem zmieniającym Konwencję w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych, sporządzonym w Brukseli 25.05.1999 r. (Dz.U. z 2007 r. Nr 152, poz. 1080).

procedury nie będą mogły być wszczęte, zanim podatnik nie złoży swojego zeznania podatkowego, podatnicy nie będą mieli więc możliwości uzyskania akceptacji korekty kompensacyjnej.

Na temat korekt kompensacyjnych na gruncie polskich przepisów podatkowych ciekawie wypowiedział się WSA w Poznaniu³²: „(...) regulacje ustawy podatkowej nie odnoszą się wprost do występującego na gruncie międzynarodowego prawa podatkowego pojęcia *compensating adjustments*, przez które należy rozumieć korektę, za pomocą której podatnik sam koryguje cenę (dochód) w transakcjach z podmiotami powiązanymi do poziomu, który jego zdaniem odpowiada wartości rynkowej, nawet jeżeli cena ta różni się od kwoty, która została faktycznie rozliczona pomiędzy powiązаныmi przedsiębiorcami. Korekta tego rodzaju jest dokonywana przed złożeniem deklaracji podatkowej [tak *OECD Transfer Pricing Guidelines...*]. W tej sytuacji sąd za niedopuszczalne uznał dokonywanie prawotwórczej wykładni odnośnej ustawy podatkowej w sposób prowadzący do zastosowania wskazanej instytucji mimo jej nieuregulowania przez krajowego ustawodawcę”.

3.1.5. Korekty końcoworoczne

Przed 1.01.2019 r. podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych napotykali ogromne problemy w przypadku chęci dokonania korekt końcoworocznych. Teoretycznie, zgodnie z art. 12 ust. 3j i 3k oraz art. 15 ust. 4i i 4j u.p.d.o.p.³³, istniała możliwość korygowania odpowiednio poziomu przychodów, jak i kosztów ich uzyskania. Należałoby przyjąć, że decyzja stron transakcji o skorygowaniu jej wyników w celu osiągnięcia rynkowego rezultatu powinna być wystarczającym powodem do dokonania korekty końcoworocznej. Zgodnie ze wspomnianymi przepisami korekt dokonywało się przez odpowiednie zmniejszenie lub zwiększenie przychodów lub kosztów osiągniętych lub poniesionych w okresie rozliczeniowym, w którym zostały wystawione faktura korygująca lub, w przypadku braku faktury, inny dokument potwierdzający przyczyny korekty (pod warunkiem że przyczyną nie były błąd rachunkowy lub inna oczywista omyłka – w takim przypadku korekta była oczywiście możliwa, i to w odniesieniu do właściwego roku, jednakże takie korekty nie są raczej korektami cen transferowych w znaczeniu omawianym w niniejszym artykule).

W praktyce pojawiały się problemy w zakresie akceptacji takiego podejścia przez administrację podatkową. Ugruntowanym stanowiskiem prezentowanym przez polską administrację i wyrażanym w interpretacjach podatkowych było przyjęcie, że w przypadku korekty zyskowności podatnika zwiększającej poziom kosztów nie można ich uznać za koszty uzyskania przychodów z uwagi na brak związku z osiąganymi przy-

³² Wyrok WSA w Poznaniu z 25.10.2018 r., I SA/Po 508/18, LEX nr 2584835.

³³ W brzmieniu obowiązującym od 1.01.2016 r. do 31.12.2018 r.