



FCT
FORUM CEN TRANSFEROWYCH

Rekomendacje Forum Cen Transferowych w zakresie technicznych aspektów przygotowywania analiz porównawczych – część 1

Opracowała: Grupa Robocza nr 1

INFORMACJE/ZASTRZEŻENIA:

WERSJA DO PUBLIKACJI, zatwierdzona podczas IV Forum Cen Transferowych 4 grudnia 2018 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.**

Pragniemy poinformować, że zgodnie z przyjętym przez Forum regulaminem, w dalszej kolejności rekomendacje te zostaną poddane procesowi konsultacji podatkowych, w ramach którego każdy będzie mógł zgłosić swoje dodatkowe propozycje lub uwagi do przedstawionych rekomendacji.

Warszawa, 4 grudnia 2018 r.

1. WSTĘP

Zakres prac I Grupy Roboczej (dalej również jako: „Grupa” lub „Zespół”) przy Forum Cen Transferowych (dalej jako „FCT”) w pierwszym etapie objął tematy wskazane na II FCT, tj.:

1. kryterium lokalności i dostępności danych,
2. możliwość wykorzystania danych wewnętrznych,
3. możliwość wykorzystania danych ofertowych,
4. stosowanie tzw. *secret comparables*,
5. zasadność odrzucania podmiotów ze stratą,
6. minimalna liczebność próby,
7. wybór punktu z przedziału,
8. aktualizacja analizy porównawczej,

Ze względu na ograniczenia czasowe oraz szeroki zakres i stosunkowo skomplikowaną naturę pozostałych zagadnień (np. korekty porównywalności, inne kryteria doboru i selekcji danych do próby) tematy te zostaną przeanalizowane i omówione przez Zespół w kolejnych etapach w przyszłości.

Grupa robocza zapoznała się ze wszystkimi opiniami i komentarzami przesłanymi w terminie na adres mailowy wskazany przez Ministerstwo Finansów. Część z tych uwag, z którymi zgodzili się wszyscy członkowie Grupy, została uwzględniona. Pozostałe uwagi, co do których członkowie Grupy mieli wątpliwości, nie została uwzględniona w niniejszym opracowaniu.

Poniżej przedstawiono **opracowanie** ustaleń wypracowanych przez Zespół, które były przedmiotem dyskusji na III FCT, **uwzględniające komentarze otrzymane od uczestników FCT oraz podatników. Niniejsza wersja została zaakceptowana podczas IV FCT.**

2. UŻYTE SKRÓTY

Updop	Ustawa z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U.018.1036)
Rozporządzenie	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze szacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz.U.2014.1186)
Wytyczne OECD	OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris
Wytyczne JTPF	EU Joint Transfer Pricing Forum „Report on the use of comparables in the UE” (JTPF/007/2016/FINAL/EN), Brussels, October 2016

3. PRZEANALIZOWANE DOKUMENTY

- 1) Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 2018 poz. 1036 wraz z późniejszymi zmianami)¹
- 2) Rozporządzenie Ministra Finansów 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. 2014 poz. 1186)
- 3) Rozporządzenie Ministra Finansów i Rozwoju w sprawie informacji zawartych w dokumentacji podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. 2017 poz. 1753)
- 4) OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (wersja z lipca 2017 roku)
- 5) EU Joint Transfer Pricing Forum – Report on the use of comparables in The EU (JTPF/007/2016/FINAL/EN)

4. KOMENTARZE I REKOMENDACJE

4.1. Kryterium lokalności i dostępności danych

4.1.1. Komentarz

Porównywalność danych a ich lokalność

- Dane porównawcze mogą mieć charakter wewnętrzny (dane dotyczące transakcji zawieranych przez podatnika z podmiotami niepowiązanymi) bądź zewnętrzny (dane dotyczące transakcji zawieranych przez niezależne podmioty / dane finansowe niezależnych podmiotów).
- Czynniki porównywalności stanowią punkt wyjścia do ustalenia porównywalności danych oraz metody przeprowadzenia analizy porównawczej – przy identyfikacji danych porównawczych należy w pierwszej kolejności zapewnić, aby te czynniki zostały uwzględnione w analizie danych porównawczych. Główne czynniki porównywalności, w tym warunki ekonomiczne występujące w czasie i miejscu w którym dokonano transakcji, zostały określone w § 6 ust. 3 Rozporządzenia, przy czym należy mieć na uwadze to, że nie jest to katalog zamknięty. **W praktyce, czynniki te są kluczowe w określeniu ram rynku (obszaru geograficznego), który będzie właściwy dla przedmiotu analizy.**
- Analiza cen przedmiotu transakcji - W przypadku, gdy możliwe jest porównanie *przedmiotu transakcji*, tj. w przypadku zastosowania metody porównywalnej ceny niekontrolowanej, **cechy charakterystyczne przedmiotu transakcji mogą mieć istotny wpływ na determinację właściwego rynku**. Przykład: w przypadku transakcji dotyczących surowców energetycznych czy metali szlachetnych uzasadnionym może być przeprowadzenie analizy na poziomie globalnym.
- Analiza porównywalnych podmiotów - W przypadku gdy porównanie dotyczy *podmiotu* (tj. w przypadku metod innych niż metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej), analizę przeprowadza się często poprzez odniesienie do profilu funkcjonalnego testowanego podmiotu jak

¹ Wg stanu obowiązującego na dzień 30 listopada 2018 r.

również poprzez odniesienie do branży i rynku, w których działa testowany podmiot. Zgodnie z § 8 Rozporządzenia, przy przeprowadzaniu analizy porównywalności do próby kwalifikowane powinny być podmioty możliwie podobne pod względem profilu funkcjonalnego. Jednocześnie § 10 Rozporządzenia określa katalog cech, jakie powinny spełniać rynki, aby uznać je za porównywalne na potrzeby identyfikacji próby do analizy danych porównawczych. Również Wytyczne OECD wskazują, że istotna jest identyfikacja właściwego rynku i że w wielu sytuacjach duże regionalne rynki obejmujące więcej niż jeden kraj mogą zostać uznane za wystarczająco porównywalne.

- Biorąc zatem powyższe pod uwagę, **określając zakres geograficzny analizy porównawczej należy kierować się w pierwszej kolejności wskazanymi w przepisach czynnikami porównywalności a to czy ostatecznie zidentyfikowane dane będą miały charakter lokalny, regionalny, globalny czy też inny, powinno być pochodną przyjętych czynników porównywalności i dostępności danych.** Tym samym **nie jest poprawnym podejściem zakładające z góry, że dana analiza porównawcza powinna mieć charakter lokalny, regionalny czy też globalny** bez dokonania analizy czynników porównywalności, w tym znaczenia rynku. Każda sytuacja wymaga indywidualnego podejścia i oceny czy w danej transakcji istotne znaczenie będzie miała np.: skala biznesu czy *location savings* jak również to jaka jest ilość i jakość dostępnych danych porównawczych.
- W efekcie, przygotowując analizę danych porównawczych podatnik powinien przeprowadzić wyszukiwanie zgodnie z czynnikami porównywalności zawartymi w Rozporządzeniu, mając na uwadze dyspozycję art. 9a ust. 2c, czyli w taki sposób, aby dane lokalne / krajowe mogły być uwzględnione w kryteriach wyszukiwania (przykładowo, żeby kryteria wyszukiwania nie wykluczały rynku polskiego).
- **Brak lokalnych obserwacji w próbie nie może sam z siebie kreować podstaw do kwestionowania przeprowadzonej analizy – tak długo jak analiza została przeprowadzona zgodnie z kryteriami porównywalności.** Podobny pogląd prezentują Wytyczne OECD oraz Wytyczne JTPF, które wskazują, że analiza nie powinna być odrzucona wyłącznie z tego powodu, że nie ogranicza się do danych lokalnych.

Brak danych porównywalnych

- W wielu przypadkach okazuje się, że dane porównawcze nie są w ogóle dostępne dla podatnika. Przykładowo, transakcja lub inne zdarzenie mogą mieć unikatowy charakter, bądź mogą wystąpić istotne trudności z dostępnością danych dla poszczególnych rynków (zwłaszcza zlokalizowanych w krajach rozwijających się). W takich przypadkach konieczne jest przygotowanie opisu zgodności warunków transakcji z warunkami rynkowymi.

4.1.2. Rekomendacje

1. Wszystkie dane wykorzystane w analizie porównawczej powinny spełniać kryteria porównywalności. To czy ostatecznie w analizie porównawczej znajdą się dane z rynku polskiego zależy tylko i wyłącznie od tego czy będą one spełniać kryteria porównywalności. Tym samym należy uznać, że spełnienie kryteriów porównywalności jest nadrzędne, a to czy w analizie porównawczej znajdą się dane z rynku polskiego czy nie jest wyłącznie pochodną przyjętych kryteriów porównywalności.
2. Dla każdej transakcji kontrolowanej należy indywidualnie określić kluczowe czynniki porównywalności, które następnie będą uwzględniane przy sporządzaniu analizy porównawczej.

Jednocześnie, należy wziąć pod uwagę to, że w trakcie przygotowywania analizy porównawczej często nie jest możliwe spełnienie wszystkich czynników porównywalności. Niemniej przygotowując analizę porównawczą należy wziąć pod uwagę te czynniki, które mają istotny wpływ na transakcję testowaną.

3. Analiza danych porównawczych powinna zawierać dane porównywalne o podmiotach mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli dane są dla podatnika dostępne. Przepis nie wskazuje na to, że dane z rynku polskiego są właściwsze, a jedynie że dane takie powinny zostać uwzględnione w analizie porównawczej. Przepis ten również nie wskazuje, że w pierwszym kroku należy przygotować analizę opartą na danych z rynku polskiego. Tak długo jak dane z rynków uwzględnionych w analizie porównawczej spełniają kryteria porównywalności (w tym pochodzą one z rynków które w analizowanej sytuacji można uznać za wysoce porównywalne) wszystkie dane mają taką samą wagę i dane z lokalnego rynku nie powinny być preferowane w stosunku do danych z innych rynków uznanych za porównywalne.
4. Brak danych z rynku polskiego, w sytuacji gdy rynek polski był uwzględniony w kryteriach selekcji w analizie porównawczej, oznacza tylko i wyłącznie, że nie zidentyfikowano porównywalnych danych z rynku polskiego - innymi słowy nie były one dostępne - i tym samym tak przygotowana analiza porównawcza pozostaje w zgodzie z brzmieniem Art. 9a ust. 2c Updop.
5. W przypadku, gdy dane porównawcze nie są w ogóle dostępne dla podatnika koniecznym jest przygotowanie opisu zgodności warunków transakcji z warunkami rynkowymi.

4.2. Możliwość wykorzystania danych wewnętrznych

4.2.1. Komentarz

- Analizując polskie przepisy w zakresie cen transferowych, Wytyczne OECD, jak również stanowisko JTPF należy stwierdzić, iż podatnik ma możliwość korzystania z danych wewnętrznych w procesie analizy danych porównawczych. Jest to metoda, co do zasady korzystna dla podatnika ze względu na szybszy czas uzyskania danych oraz mniejszy koszt ich zdobycia (w porównaniu z koniecznością pozyskania danych ze źródeł zewnętrznych). Zapewnia także możliwość uzyskania danych bardziej szczegółowych.
- Analiza porównawcza na podstawie danych wewnętrznych jest jednocześnie metodą preferowaną przez organy podatkowe z uwagi na **potencjalnie wysoki stopień porównywalności** takich danych. Pod uwagę należy jednak wziąć różnice w dostępności danych wewnętrznych dla podatnika i dla organów podatkowych.
- Przeprowadzenie analizy w wariacie porównania wewnętrznego wymaga zachowania ścisłych czynników (kryteriów) porównywalności. W praktyce, spełnienie tych kryteriów jest niezmiernie trudne (np. inny wolumen transakcji stosowany w transakcji kontrolowanej i w transakcji z podmiotem niezależnym, różnice w cechach charakterystycznych dóbr lub usług, itd.) co znacząco utrudnia lub wręcz uniemożliwia zastosowanie takiego podejścia.

4.2.2. Rekomendacje

1. Przedstawienie uzasadnienia dla skorzystania z danych wewnętrznych przy analizie porównywalności oraz odpowiedniego udokumentowania spełnienia kryteriów porównywalności danych (forma testu możliwości przeprowadzenia analizy w wariacie wewnętrznym).

2. W przypadku rezygnacji ze stosowania danych wewnętrznych, zebranie argumentacji wyjaśniającej brak możliwości przeprowadzenia takiej analizy.

4.3. Możliwość wykorzystania danych ofertowych – komentarz / rekomendacje

Analizując polskie przepisy w zakresie cen transferowych, Wytyczne OECD, jak również stanowisko JTPF należy stwierdzić, iż brak jest zapisów uniemożliwiających wykorzystania przez podatnika danych ofertowych w celu potwierdzenia rynkowego charakteru transakcji zawartej z podmiotem powiązaniem. Przy czym mając na uwadze, iż dane ofertowe nie dotyczą konkretnej rzeczywistej transakcji, która miała miejsce wydaje się, iż nie ma możliwości weryfikacji kryteriów porównywalności w stosunku do takich danych. Ostateczne warunki transakcji mogłyby różnić się od otrzymanej oferty, gdyż dane ofertowe mogą nie być wiążące.

Dane ofertowe powinny być wykorzystywane przez podatników do przygotowania opisu zgodności warunków transakcji z podmiotem powiązaniem z warunkami rynkowymi, przy czym nie dotyczy to danych ofertowych w zakresie kwotowania cen towarów np. przez giełdę towarową. W takim przypadku, dane ofertowe dotyczące kwotowania cen towarów po weryfikacji ich porównywalności oraz spełnieniu dodatkowych przesłanek wskazanych przez OECD mogą zostać wykorzystane przy zastosowaniu metody porównywalnej ceny niekontrolowanej.

4.4. Zasadność korzystania przez organy skarbowe z danych porównawczych, które nie są publicznie dostępne (tzw. secret comparables) – komentarz / rekomendacje

Organy skarbowe nie powinny stosować danych porównawczych pozyskiwanych ze źródeł niedostępnych publicznie. Podatnik powinien mieć możliwość poznania źródła danych porównawczych wykorzystywanych przez organy skarbowe, a także dokonania weryfikacji ich poprawności, kompletności i adekwatności w prowadzonym postępowaniu.

Należy jednocześnie zauważyć, że dane i informacje źródłowe oraz same analizy porównawcze podatników również powinny być przedstawiane organom skarbowym w sposób umożliwiający ich weryfikację.

4.5. Zasadność odrzucania z próby danych porównawczych podmiotów z wynikami ekstremalnymi (w tym podmiotów ze stratą) – komentarz / rekomendacje

Nie istnieje konieczność wyłączenia z próby podmiotów ze stratą wyłącznie na podstawie ujemnych wyników finansowych. W przypadku, gdy zastosowana metoda selekcji umożliwia manualną eliminację podmiotów znajdujących się w niestandardowej sytuacji prawnej lub ekonomicznej (np. likwidacji, upadłości, restrukturyzacji, wykazujące niestabilny poziom przychodów w okresie objętym analizą, itp.) i nie istnieją inne przesłanki do uznania, że podmiot nie spełni przyjętych czynników (kryteriów) porównywalności, podmiot ze stratą nie powinien być eliminowany z próby na potrzeby sporządzania analizy porównywalności. Z zasady zastosowanie różnego rodzaju miar statystycznych pozwoli wyeliminować wpływ wyników skrajnych na zakres, który można przyjąć jako zakres wartości rynkowych.

Odrzucanie z próby danych z wynikami skrajnymi (dodatnimi lub ujemnymi) powinno wynikać z potencjalnego braku porównywalności tych podmiotów w stosunku do badanego podmiotu (rodzaju

działalności) lub badanej transakcji. W szczególności, w przypadku gdy analiza funkcjonalna badanej transakcji wskazuje na ograniczony profil ryzyka badanego podmiotu, potencjalne dane porównawcze z wieloletnimi stratami lub osiągającymi skrajnie wysokie zyski mogą zostać odrzucone (uznane za nieporównywalne).

W przypadku, gdy podmiot badany jest podmiotem o ograniczonym profilu funkcjonalnym i profilu ryzyka lub pełni ograniczone funkcje i ponosi ograniczone ryzyka w badanej transakcji, w procesie wyboru danych porównawczych w praktyce zwykle odrzucane są podmioty, które w oparciu o dostępne sprawozdania finansowe z kilkuletniego okresu objętego analizą (zazwyczaj 3- lub 5-letniego), wykazują wieloletnie straty lub skumulowaną stratę (np. ze sprzedaży lub operacyjną) w przypadku zastosowania metody marży transakcyjnej netto. Podobnie, w odniesieniu do badania podmiotu o ograniczonym profilu funkcjonalnym i profilu ryzyka, odrzucane są z próby podmioty z ekstremalnie wysokimi wynikami, jako niespełniające kryteriów porównywalności.

4.6. Minimalna liczebność próby w analizie danych porównawczych

4.6.1. Komentarz

W polskich przepisach brak jest jakichkolwiek wytycznych dotyczących rekomendowanej lub minimalnej liczebności próby porównawczej w analizie danych porównanych.

Wytyczne OECD wskazują na praktyczną trudność w oparciu się w analizie porównawczej (zgodności warunków transakcji z zasadą ceny rynkowej) wyłącznie na pojedynczych obserwacjach (choć takiego scenariusza nie wykluczają). Z tego względu, rezultaty analizy porównawczej obejmują zazwyczaj zbiór (próbę) wielu obserwacji. W praktyce każdy taki zbiór obserwacji (grupa / próba porównawcza) liczy od kilku do kilkudziesięciu obserwacji (w rzadkich przypadkach kilkaset).

Wytyczne OECD (ust. 3.56) nadają pewną preferencję zasadzie, w świetle której należy dążyć do ograniczenia zbioru (próby) obserwacji porównawczych poprzez eliminację tych spośród nich, które w mniejszym stopniu spełniają kluczowe kryteria porównywalności. W praktyce, rezultatem poprawnie przeprowadzonej analizy porównawczej (ze szczególnym uwzględnieniem parametrów jakościowych) jest wskazanie zbioru (próby) najbardziej porównywalnych obserwacji, dla których bardzo często nie ma możliwości precyzyjnego zidentyfikowania, zmierzenia i skorygowania wszystkich różnic w porównywalności (mimo poprawnie ustalonych kluczowych kryteriów porównywalności), np. ze względu na ograniczony dostęp do szczegółowych informacji.

Zgodnie z poglądami wypracowanymi na forum OECD (ust. 3.57 Wytycznych OECD) oraz Unii Europejskiej (Rekomendacja 6 Wytycznych JTPF), ww. różnice porównywalności można zniwelować stosując różne metody statystyczne, np. miarę tendencji centralnej, która – co do zasady – może być przedziałem międzykwartylowy lub inną miarą statystyczną.

4.6.2. Rekomendacje

Brak jest legalnych podstaw do określenia minimalnej (lub maksymalnej) liczby obserwacji znajdujących się w próbie porównawczej, która pozwoli na wiarygodne wyznaczenie ceny / wartości rynkowej, w tym za pomocą przedziału międzykwartylowego lub innej miary statystycznej. Definiowanie finalnej próby obserwacji powinno zatem opierać się na następujących założeniach:

1. Spełnienie przez dane porównawcze przyjętych w analizie kryteriów porównywalności ma kluczowe znaczenie w procesie wyznaczania finalnej próby porównawczej. Końcowa liczebność próby ma więc charakter wtórny w stosunku do wymogu zachowania porównywalności (spełnienia kryteriów porównywalności). Dlatego należy dążyć do eliminacji z próby porównawczej obserwacji mniej porównywalnych (przede wszystkim jakościowo).
2. W trakcie procesu weryfikacji i eliminacji obserwacji należy mieć na uwadze, że w praktyce bardzo często (biorąc pod uwagę między innymi dostępność oraz jakość danych porównawczych) poprawnie przeprowadzony proces eliminacji jakościowej może doprowadzić do wyselekcjonowania próby porównawczej zawierającej jedynie kilka obserwacji.
3. W ekstremalnych przypadkach stosowanie bardzo restrykcyjnych kryteriów selekcji może doprowadzić nawet do odrzucenia wszystkich obserwacji (jako nieporównywalnych). W takiej sytuacji należy zweryfikować przyjęte kryteria porównywalności lub / oraz zweryfikować dostępność innych, alternatywnych źródeł danych porównawczych lub / oraz rozważyć zasadność sporządzenia opisu zgodności.

Uwzględniając powyższe, podczas przeprowadzania analizy porównawczej, priorytet powinien zostać nadany analizie jakościowej, tj. obserwacje przyjęte do porównania powinny być w jak największym stopniu porównywalne do przedmiotu analizy. W związku z tym ostateczna liczba obserwacji spełniających przyjęte kryteria porównywalności jest ściśle uzależniona od rezultatów przeprowadzonej analizy jakościowej.

Podsumowując oraz biorąc pod uwagę różnorodność stanów faktycznych i relacji ekonomicznych, przyjmowanie sztywnego założenia co do konkretnej, minimalnej (lub maksymalnej) liczby obserwacji w próbie porównawczej jest bezcelowe i mogłoby doprowadzić do zaburzenia rezultatów procesu analizy jakościowej.

4.7. Wybór punktu z przedziału – komentarz / rekomendacje

Zgodnie z Wytycznymi OECD i JTPF, każdy punkt w przedziale zawierającym obserwacje o wysokim poziomie porównywalności odpowiada zasadzie ceny rynkowej. W takim przypadku podatnik ma prawo odnosić się do każdego punktu w przedziale rynkowym, niemniej wymaga to wskazania racjonalnych argumentów przemawiających za odniesieniem się do tego punktu. Argumentem takim może być np. rozkład wyników w przedziale, strategia gospodarcza przyjęta przez podatnika, kompensata wyniku na innej transakcji z podmiotem powiązany, uwarunkowania rynkowe, indywidualne uwarunkowania danej transakcji, profil funkcjonalny podatnika, itp. (katalog argumentów powinien pozostać otwarty).

W przypadku przedziałów zawierających obserwacje o niższym poziomie porównywalności możliwe jest stosowanie różnego rodzaju miar statystycznych, takich jak: przedział międzykwartylowy, średnia, mediana i inne miary statystyczne.

4.8. Aktualizacja analizy porównawczej – komentarz / rekomendacje

Updop (jak również Updof) implementują rozwiązanie z wytycznych OECD, zgodnie z którym analiza porównawcza powinna być aktualizowana nie rzadziej niż co 3 lata. Rekomendacje JTPF również

Rekomendacje Forum Cen Transferowych w zakresie technicznych aspektów przygotowywania analiz porównawczych, część 1

wskazują, że analiza powinna być przygotowywana, w zależności od transakcji, na podstawie danych 3- lub 5 letnich, przy czym nie rzadziej niż co 3 lata.

Jednocześnie regulacje nie wskazują od jakiego momentu (dnia, miesiąca, roku, okresu podatkowego, itp.) należy liczyć upływ 3-letniego okresu, warunkującego moment aktualizacji analizy porównawczej.

W celu prawidłowego zastosowania analizy porównawczej podatnik powinien dokonywać cyklicznego przeglądu rzeczywistego przebiegu transakcji (np. w zakresie analizy funkcjonalnej) na rzecz której przygotowana została analiza. W przypadku gdy przebieg transakcji uległ zmianie (powodując powstanie znacznych różnic w odniesieniu do warunków transakcji dla której przygotowana została analiza porównawcza) analiza porównawcza powinna podlegać aktualizacji przy zastosowaniu czynników porównywalności (kryteriów selekcji) adekwatnych do zmienionych warunków transakcji.

Zakres „zmiany warunków ekonomicznych w stopniu znacznie wpływającym na analizę danych porównawczych” określany powinien być indywidualnie dla każdej badanej transakcji w oparciu o zaistniałe zmiany w zidentyfikowanych, istotnych czynnikach porównywalności.

© Forum Cen Transferowych, grudzień 2018

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 1 powołaną przez FCT, w skład której wchodzi następujące osoby: Michał Janowicz (przewodniczący), Sylwia Rzymkowska, Monika Gronowska, Mikołaj Michalski, Jerzy Wonka, Sebastian Lebda, Sylwia Mroczkowska-Adamiak przy współpracy z obserwatorami ze strony MF i KAS.