



FCT
FORUM CEN TRANSFEROWYCH

**Rekomendacje Forum Cen Transferowych
w zakresie wpływu pandemii Covid-19 na ceny transferowe dla polskich podatników**

Opracowała: Grupa Robocza nr 1 oraz Grupa Robocza nr 10

Warszawa, 28 września 2021 r.

INFORMACJE/ZASTRZEŻENIA:

WERSJA DO PUBLIKACJI, zatwierdzona podczas XIII Forum Cen Transferowych 28 września 2021 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.

Słownik	3
1. Cel dokumentu	5
2. Uwagi ogólne dotyczące Rekomendacji	6
2.3 Straty i alokacja nadzwyczajnych kosztów C-19	7
3. Określenie wpływu Pandemii na analizę porównawczą	10
3.1 Uwagi ogólne	10
3.2 Rekomendacje szczegółowe	11
3.3 Przykłady zastosowania schematu decyzyjnego	22
3.4 Korekta cen transferowych	23
3.5 Wytyczne w zakresie przeprowadzenia analizy porównawczej za 2020 i 2021 rok. Dopuszczalność „outcome testing approach”	24
4. Straty i alokacja nadzwyczajnych kosztów C-19	26
4.1 Uwagi ogólne	27
4.2 Rekomendacje szczegółowe	27
5. Traktowanie wsparcia antykryzysowego	36
5.2 Rekomendacje szczegółowe	37
6. Wpływ Pandemii na porozumienia cenowe (APA)	41
6.1 Uwagi ogólne	41
6.2 Rekomendacje szczegółowe	42
6.2.1 Założenia krytyczne jako istotny element wniosku APA i decyzji APA	42
6.2.2 Drzewko decyzyjne dla wydanych porozumień cenowych (APA)	44
6.2.3 Drzewko decyzyjne dla porozumień cenowych (APA) w trakcie negocjacji	46
6.2.4 Komunikacja w procesie negocjacji porozumień cenowych (APA)	47
7. Dokumentacja i kwestia ciężaru dowodowego	47
7.1 Uwagi ogólne	48
7.2 Rekomendacje szczegółowe	50
7.2.1 Dokumentacja lokalna	50
7.2.2 Dokumentacja grupowa	53

Rekomendacje Forum Cen Transferowych w zakresie wpływu pandemii Covid-19 na ceny transferowe dla polskich podatników

Słownik

Pandemia, Pandemia COVID-19, Pandemia C-19	epidemia o szczególnie dużych rozmiarach dotycząca zakaźnej choroby COVID-19 wywołanej przez koronawirusa SARS-CoV-2; oficjalnie uznana 11 marca 2020 r. przez Światową Organizację Zdrowia za pandemię ¹
Okres Pandemii	okresy finansowe, w przypadku których Pandemia miała wpływ w szczególności na sytuację ekonomiczną podatników lub ich otoczenie rynkowe
Koszty C-19	straty i koszty nadzwyczajne poniesione w wyniku Pandemii COVID-19
Guidance COVID-19, Guidance C-19	Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic, OECD 2020
UPDOP	Ustawa z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych
UPDOF	Ustawa z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych
Analiza porównawcza	analiza w rozumieniu art. 11q ust. 1 pkt 3 lit a UPDOP oraz art. 23zc ust. 1 pkt 3 lit a UPDOF
Transakcja kontrolowana	oznacza to identyfikowane na podstawie rzeczywistych zachowań stron działania o charakterze gospodarczym, w tym przypisywanie dochodów do zagranicznego zakładu, których warunki zostały ustalone lub narzucone w wyniku powiązań (art. 11 a ust. 1 pkt 6 UPDOP oraz art. 23m ust. 1 pkt 6 UPDOF)
Dokumentacja lokalna	dokumentacja w rozumieniu art. 11q ust. 1 UPDOP oraz art. 23zc ust. 1 UPDOF
Dokumentacja grupowa	dokumentacja w rozumieniu art. 11q ust. 2 UPDOP oraz art. 23zc ust. 1 UPDOF
FCT	Forum Cen Transferowych
Grupa/Grupa robocza	połączony skład Grupy roboczej nr 1 i Grupy roboczej nr 10 powołanych przy FCT
Rekomendacje	Rekomendacje Forum Cen Transferowych w zakresie wpływu Pandemii COVID-19 na ceny transferowe dla polskich podatników. Rekomendacje FCT nie wiążą administracji podatkowej, stanowią natomiast wskazówkę interpretacyjną i w razie akceptacji przez Ministerstwo Finansów, mogą zostać odzwierciedlone w całości lub części w objaśnieniach wydawanych przez Ministerstwo Finansów
Wytoczne OECD	OECD Transfer Pricing Guidelines
Podatnik/Podmiot	podatnik w rozumieniu UPDOP i UPDOF
Właściwie wytoczona transakcja	z ang. „ <i>Accurately delineated transaction</i> ”- transakcja, dla której funkcje, ryzyka i aktywa zostały określone zgodnie z ich faktycznym przebiegiem oraz

¹ W uwagi na nieprzewidywalność rozwoju Pandemii niezwykle trudnym jest określenie momentu jej zakończenia. Grupa robocza na chwilę obecną nie podjęła się próby określenia precyzyjnych ram czasowych, które można by uznać za okres obowiązywania Pandemii. Kwestia ta będzie przedmiotem dalszych analiz.

Rekomendacje Forum Cen Transferowych w zakresie wpływu pandemii Covid-19 na ceny transferowe dla polskich podatników

z uwzględnieniem istotnych warunków ekonomicznych, w których transakcja kontrolowana miała miejsce

Ryzyko zagrożenia

Guidance C-19 wskazują, że Pandemia C-19 stanowi ryzyko zagrożenia (z ang. „hazard risk”). W kontekście cen transferowych, ryzyko zagrożenia polega na możliwości materializacji negatywnego wpływu Pandemii na działalność gospodarczą podatników.

Rozporządzenie TPR 2020

Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki regionalnej z dnia 18 grudnia 2020 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie informacji o cenach transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. z 2019 r., poz. 2408)

DRM

ustawa z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz.U.2019 poz. 2200)

KCT11e

mechanizm korekt cen transferowych

1. Cel dokumentu

Celem rekomendacji prac Grupy roboczej jest:

- Wypracowanie jednolitych, spójnych wyjaśnień i rekomendacji w zakresie wpływu Pandemii COVID-19 na ceny transferowe dla polskich podatników i administracji podatkowej.
- Zapoznanie polskiego podatnika z zaleceniami płynącymi z Guidance COVID-19 oraz pogłębienie ich zrozumienia poprzez przedstawienie wskazówek interpretacyjnych.
- Zaproponowanie narzędzi i rozwiązań odnoszących się do Guidance COVID-19 z uwzględnieniem możliwości ich implementacji do polskiej praktyki podatkowej.

Jednocześnie Grupa informuje, iż w odrębnym dokumencie (Grupa planuje przygotować go w kolejnym etapie prac) zostaną przedstawione rekomendacje dotyczące analizy zgodności w kontekście obowiązku wynikającego z art.11r UPDOP oraz art.23zd UPDOF.

Należy zwrócić uwagę, iż niniejszy dokument wskazuje jedynie ogólny kierunek podejścia do zagadnienia wpływu Pandemii COVID-19 na ceny transferowe.

Rozszerzenie koncepcji ujętych w Guidance COVID-19 poprzez uwzględnienie pozytywnego wpływu Pandemii na wyniki finansowe przedsiębiorstw. Ze względu na zróżnicowane konsekwencje Pandemii dla poszczególnych podmiotów (w wielu branżach Pandemia COVID-19 miała negatywny wpływ na wyniki finansowe, lecz w niektórych wręcz przeciwnie – pozytywny), konieczne jest zindywidualizowane podejście do konkretnych podmiotów, a nawet poszczególnych segmentów działalności danego podmiotu.

Zauważyć należy, że skutki Pandemii dla Podatnika mogą zaistnieć również po okresie uznanym na podstawie wewnętrznych krajowych przepisów za sytuację pandemiczną wywołaną wirusem SARS-CoV-2. Zatem rekomendacje zawarte w niniejszym dokumencie mogą mieć zastosowanie również po ustawowym uchyleniu tego okresu.

2. Uwagi ogólne dotyczące Rekomendacji

Niniejszy dokument odnosi się do transakcji kontrolowanych, w przypadku których zidentyfikowano wpływ Pandemii COVID-19 na ceny transferowe. Dokument obejmuje następujące obszary:

- określenie wpływu Pandemii C-19 na analizę porównawczą
- straty i alokację nadzwyczajnych kosztów C-19
- traktowanie wsparcia antykryzysowego
- wpływ Pandemii na porozumienia cenowe (APA)
- dokumentacja skutków Pandemii i kwestia ciężaru dowodowego.

Poniżej przedstawiono podsumowanie głównych Rekomendacji wypracowanych przez Grupę Roboczą.

2.1 Ogólne wyjaśnienia i konkluzje:

- Wpływ Okresu Pandemii, o którym mowa w niniejszym dokumencie mógł mieć wydźwięk negatywny lub, pozytywny na działalność Podatnika, przy czym wpływ ten może wystąpić zarówno w odniesieniu do samej transakcji kontrolowanej, jak również do rynku lub branży, w której działa Podatnik.
- W Okresie Pandemii nadal mają zastosowanie dotychczasowe zasady stosowania cen transferowych, o których mowa w Wytycznych OECD, mające na celu wsparcie podatników oraz administracji podatkowych w ustalaniu i weryfikacji cen transferowych.
- Guidance C-19 uznaje Pandemię za ryzyko zagrożenia (z ang. „hazard risk”). Ryzyko zagrożenia może się przejawiać poprzez materializację kosztów lub ryzyka ponoszonego przez strony transakcji kontrolowanej. Pandemia C-19 nie powoduje automatycznej zmiany historycznego rozkładu ryzyka między stronami transakcji.
- Analiza ryzyka (określenie, które ryzyka się zmaterializowały) w Okresie Pandemii i wskazanie do której strony transakcji te ryzyka były historycznie przypisane przed Pandemią odgrywa podstawową rolę przy podejmowaniu decyzji o tym, do której strony transakcji przypisać skutki Pandemii C-19.
- Niniejsze Rekomendacje nie mają zastosowania do zmian warunków lub okoliczności transakcji kontrolowanych, które wynikają z powodów innych niż wywołane przez Pandemię C-19.

2.2. Określenie wpływu Pandemii C-19 na analizę porównawczą:

- Sporządzając analizy porównawcze za Okres Pandemii stosować należy dotychczasowe reguły dotyczące badania porównywalności i doboru odpowiednich danych porównawczych (co do zasady należy dążyć do możliwie największej porównywalności danych).
- W celu oceny wpływu Pandemii, rekomendowane jest przeprowadzenie analizy branży, w której działa podmiot, analizy sytuacji podatnika, w tym jego strategii gospodarczej oraz warunków realizacji transakcji kontrolowanej w celu ustalenia wpływu zmian na analizę porównawczą.
- Podatnicy, którzy nie odczuli wpływu Pandemii na prowadzoną działalność i nie posiadają aktualnych (sporządzonych nie rzadziej niż co 3 lata) analiz porównawczych, co do zasady, sporządzają je na podstawie danych wieloletnich, tak jak miało to miejsce w latach poprzednich.
- Jeżeli Podatnik nie identyfikuje wpływu Pandemii na transakcję kontrolowaną, w takich okolicznościach można rozważyć sporządzenie analizy porównawczej na podstawie danych sprzed Okresu Pandemii.
- Jeżeli nie upłynęła data ważności analizy a Pandemia COVID-19 nie wpłynęła istotnie na transakcję oraz branżę, w której działa podmiot i warunki transakcji nie uległy zmianie, wówczas nie istnieje potrzeba aktualizacji analizy.
- Jeżeli dane porównawcze podmiotów niezależnych spełniają kryterium porównywalności określone dla transakcji kontrolowanej za Okres Pandemii, to nie powinny być odrzucane wyłącznie ze względu na fakt poniesienia straty w badanym okresie przez podmioty z próby.
- W przypadku sporządzenia analizy porównawczej dla podmiotu rutynowego, istotne jest rozstrzygnięcie, czy ryzyka alokowane na ten podmiot w ramach historycznego podziału ryzyka danej transakcji

zmaterializowały się w związku z wystąpieniem Pandemii. W razie pozytywnego rozstrzygnięcia, podmiot taki może ponieść stratę związaną z tym ryzykiem w Okresie Pandemii.

- W przypadku, gdy wynik na transakcji kontrolowanej nie mieści się w przedziale międzykwartylowym, pod warunkiem, że próba finalna podmiotów przyjętych do analizy porównawczej charakteryzuje się dużym poziomem porównywalności, podatnik może, podobnie jak przed Okresem Pandemii, przyjąć jako porównywalne wskaźniki zawierające się w przedziale od minimum do maksimum, o ile wartości ekstremalne, zostały osiągnięte przez podmioty o typowych dla branży profilach funkcjonalnych oraz nie wystąpiły ekstremalne sytuacje w tych podmiotach.
- Oparcie analizy porównawczej wyłącznie na podstawie danych z okresów innych globalnych kryzysów gospodarczych, takich jak przykładowo kryzys finansowy 2008/2009, może budzić poważne obawy co do porównywalności tych danych na potrzeby analizy w Okresie Pandemii. Dane takie można jednak wykorzystać w sposób pomocniczy.
- Pandemia C-19 spowodowała, że podmioty powiązane z wielu branż zmuszone zostały do dostosowywania cen transferowych do nowych uwarunkowań rynkowych wynikających z Pandemii C-19, w celu zachowania zasady ceny rynkowej. Określenie wiarygodnego poziomu ceny rynkowej w warunkach Pandemii C-19 wymaga elastycznego podejścia, zarówno ze strony podatników jak i organów podatkowych. Pandemia C-19 powinna być traktowana jako istotna zmiana okoliczności, mogąca skutkować następczą niezgodnością z zasadą ceny rynkowej. Nie można racjonalnie oczekiwać, że podatnicy mieli możliwość uzyskania natychmiastowej informacji na temat zmiany poziomu cen rynkowych/warunków rynkowych w trakcie roku podatkowego. Zatem dostosowanie warunków transakcji przez podmioty powiązane do warunków jakie akceptowały podmioty niezależne w Okresie Pandemii będzie niejednokrotnie wymagało dokonania korekt ex-post po zakończeniu roku podatkowego, w tym również po złożeniu zeznania rocznego (w szczególności po uzyskaniu dostępu do danych porównawczych). Polskie przepisy rekomendują stosowanie podejścia ex-ante do ustalania cen transferowych. Jednocześnie, w celu weryfikacji poziomu rynkowego cen transferowych, dopuszczalne jest stosowanie podejścia ex-post (outcome testing), polegającego na możliwości dokonania korekty cen stosowanych po zakończeniu roku podatkowego, na podstawie dostępnych danych (co wynika również z Objasnień KCT11e).

2.3 Straty i alokacja nadzwyczajnych kosztów C-19

- Wytyczne OECD odnoszące się do analizy ryzyka powinny być uwzględnione w ustaleniu, czy i w jaki sposób straty (i zyski) mające swoje źródło w oddziaływaniu Pandemii C-19 na działalność gospodarczą, powinny być alokowane pomiędzy podmiotami powiązanymi.
- Rzeczywisty rozkład funkcji, aktywów i ryzyk w transakcji kontrolowanej, biorąc także pod uwagę historyczny jej przebieg, ma wiodące znaczenie w ocenie która strona transakcji może ponieść stratę lub nadzwyczajne koszty związane z Pandemią C-19.
- Alokacja skutków Pandemii C-19 powinna uwzględniać dostępne dla Podatnika informacje na temat działań podmiotów niezależnych w porównywalnych okolicznościach.
- Jeżeli w trakcie Pandemii C-19 nastąpiła zmiana alokacji ryzyka między stronami transakcji kontrolowanej, wymagane jest zbadanie czy podmioty niezależne zaakceptowałyby taką zmianę oraz ustalenie, czy nie doszło do restrukturyzacji, tj. przeniesienia istotnego ryzyka między podmiotami powiązanymi, które mogą w niektórych przypadkach wymagać wypłaty rekompensaty między tymi podmiotami.
- Nie wszystkie koszty, jakie wystąpiły na skutek wybuchu Pandemii należy kwalifikować do nadzwyczajnych kosztów C-19. Zasadnicze znaczenie ma ustalenie czy koszty te mogłyby wystąpić, gdyby nie wystąpiły okoliczności Pandemii C-19, obostrzenia rządowe lub zmiany makro- i mikrootoczenia wynikające z Pandemii.
- Koszty nadzwyczajne powinny być ponoszone przez ten podmiot, który wykonuje funkcje, z którymi koszty nadzwyczajne są związane lub ponosi ryzyka, których materializacja skutkuje poniesieniem tych kosztów.
- Ujęcie kosztów nadzwyczajnych w analizie porównawczej uzależnione będzie od tego, do którego podmiotu powinien być alokowany ciężar tych kosztów. Korekty porównywalności mogą być konieczne w celu uwzględnienia kosztów nadzwyczajnych lub ich wyłączenia w wynikach danego podmiotu. Korekty dotyczące księgowego ujęcia kosztów nadzwyczajnych są wskazane jedynie w przypadku, gdy ich dokonanie doprowadzi do zwiększenia porównywalności analizy.

- W kontekście analizy cen transferowych istotne jest określenie, który podmiot powinien ponosić straty powstałe na skutek Pandemii C-19. Ze względu na podstawową zasadę przypisywania strat spowodowanych Pandemią do podmiotów, które ponoszą ryzyko, z którymi te straty są związane, istotne jest określenie czy podmioty o tzw. „ograniczonym ryzyku” mogą ponosić straty. Określenie „ograniczone ryzyko” oznacza, że dany podmiot może, i zazwyczaj w praktyce ponosi jakieś ryzyko (choć w sposób ograniczony). Zgodnie z Wytycznymi OECD podmioty o ograniczonych funkcjach nie generują strat w długim okresie. W związku z powyższym, dopuszczona jest możliwość poniesienia przez podmioty o ograniczonym ryzyku straty w krótkim okresie.
- Podmiot rutynowy może więc w praktyce ponosić ryzyko, które zmaterializowały się w trakcie Pandemii, a przez to być uprawnionym do odnotowania strat związanych z materializacją tego ryzyka w Okresie Pandemii C-19. Jednakże, gdy podmiot o ograniczonym ryzyku w praktyce nie ponosi ryzyka związanego z rynkiem lub innych specyficznych ryzyk, które się zmaterializowały w wyniku Pandemii C-19, wówczas nie powinien ponosić on strat, wynikających z materializacji tych ryzyk.
- Guidance COVID-19 określa Pandemię C-19 jako „ryzyko zagrożenia”. Tym samym, wystąpienie skutków C-19 nie oznacza automatycznie wystąpienia „siły wyższej” i nie powoduje tym samym automatycznego stosowania klauzuli „siły wyższej” w umowach między podmiotami niepowiązanymi lub powiązanymi.
- Mogą jednak wystąpić sytuacje, gdy skutki Pandemii mogą spowodować zmiany w relacjach handlowych i dawać podstawę do renegotiacji umów, także pomiędzy podmiotami powiązanymi, jeżeli takie renegotiacje przeprowadziłyby w podobnych okolicznościach podmioty niezależne.

2.4. Traktowanie wsparcia antykryzysowego

- Badanie porównywalności za okres, na który Pandemia COVID-19 miała wpływ, powinno uwzględniać analizę ekonomicznego wpływu wsparcia antykryzysowego na transakcję kontrolowaną.
- W przypadku gdy otrzymanie pomocy antykryzysowej zostanie zidentyfikowane jako czynnik ekonomicznie istotny badanie porównywalności transakcji powinno obejmować określenie i wycenę korzyści wynikających z otrzymanego wsparcia oraz podział tych korzyści między podmioty powiązane na warunkach, jakie ustaliłyby podmioty niepowiązane.
- Korzyści z otrzymanej pomocy antykryzysowej powinny trafić do podmiotu, w którym zmaterializują się ryzyka, na które pomoc ta wpływa. Do oceny powyższego należy przeanalizować przede wszystkim rodzaj i cel otrzymanej pomocy. Samo otrzymanie pomocy przez stronę/strony transakcji kontrolowanej nie modyfikuje rozkładu ryzyk między stronami. Otrzymanie pomocy rządowej redukuje ryzyko jedynie liczbowo.
- Wpływ wsparcia na ceny transferowe należy poddawać analizie wtedy, gdy: (i) wsparcie otrzymane przez podmiot powiązany jest istotne z perspektywy wartości transakcji kontrolowanej, (ii) ma związek z transakcją kontrolowaną oraz (iii) zostało udzielone w jednej z następujących przykładowych form:
 - dopłaty do wynagrodzeń (*wage subsidy*),
 - gwarancje kredytowe (*government debt guarantee*),
 - krótkoterminowe wsparcie płynności (*short term-liquidity support*),
 - inne.

2.5. Wpływ Pandemii na porozumienia cenowe (APA)

- Wydane decyzje APA zachowują ważność w trakcie Pandemii C-19 i wiążą zarówno Podatnika jak i władze podatkowe. W związku z powyższym, poniesienie przez Podatnika skutków Pandemii nie prowadzi automatycznie do zaprzestania obowiązywania decyzji APA. Obowiązkiem Podatnika jest sprawdzenie czy Pandemia ma wpływ na transakcje objęte APA i na warunki obowiązującego porozumienia.
- W przypadku gdy w wyniku Pandemii doszło do naruszenia warunków APA, konieczne jest ocenienie rozmiaru naruszenia i określenie możliwości zachowania APA, zmiany APA czy też uchylecia lub wygaśnięcia decyzji.

- W przypadku naruszenia warunków APA zalecane jest elastyczne obopólne podejście ze strony Podatnika oraz KAS. W ramach tego, zalecane jest rozważenie dostępnych opcji, które mogą pomóc w zachowaniu w mocy wydanych decyzji APA, pomimo skutków Pandemii wpływających na transakcje objęte APA. Opcje te mogą dotyczyć np. 1) zróżnicowania warunków porozumienia w Okresie Pandemii i w pozostałych latach, 2) zróżnicowania warunków krytycznych, 3) zróżnicowania kryteriów finansowych, 4) podzielenia okresu APA na dwa odrębne wnioski czy też 4) uzgodnienia zyskowności / poziomu cen w transakcji w całym okresie obowiązywania APA zamiast testowania wyniku w każdym roku osobno.
- Elastyczne podejście zalecane jest również dla postępowań APA w trakcie negocjacji oraz planowanych nowych APA, jeżeli ich wprowadzenie zwiększyłoby prawdopodobieństwo zawarcia porozumienia.
- Grupa Robocza rekomenduje wprowadzenie do porządku legislacyjnego dwóch rozwiązań *de lege ferenda*, które przyczynią się zdaniem Grupy do zwiększenia prawdopodobieństwa elastycznego rozwiązywania problemów, związanych ze skutkami C-19 w postępowaniach APA:
 - wprowadzenie opcji objęcia decyzją APA okresów wcześniejszych niż rok, w którym Podatnik wystąpił z wnioskiem APA (tzw. roll-back)
 - przywrócenie do polskich przepisów możliwości przekształcania wniosków APA, umożliwiających przekształcenie złożonych wniosków jednostronnych APA na wnioski dwu- lub wielostronne, i vice versa.
- Grupa rekomenduje, aby powyższe rozwiązania *de lege ferenda* zostały wprowadzone jako opcje dostępne dla wszystkich wniosków APA, a nie tylko tych związanych z transakcjami, na które miała wpływ Pandemia C-19. Pozwoli to, zdaniem Grupy, na zwiększenie zakresu stosowania APA w Polsce.
- Zalecana jest również komunikacja w duchu kooperacji między Podatnikami i KAS we wszelkich możliwych aspektach związanych z postępowaniami APA, w celu rozwiązywania problemów spowodowanych przez Pandemii C-19, zachowania istniejących APA i zawierania nowych APA, zwiększających bezpieczeństwo stosowania cen transferowych.

2.6. Dokumentacja skutków Pandemii i kwestia ciężaru dowodowego

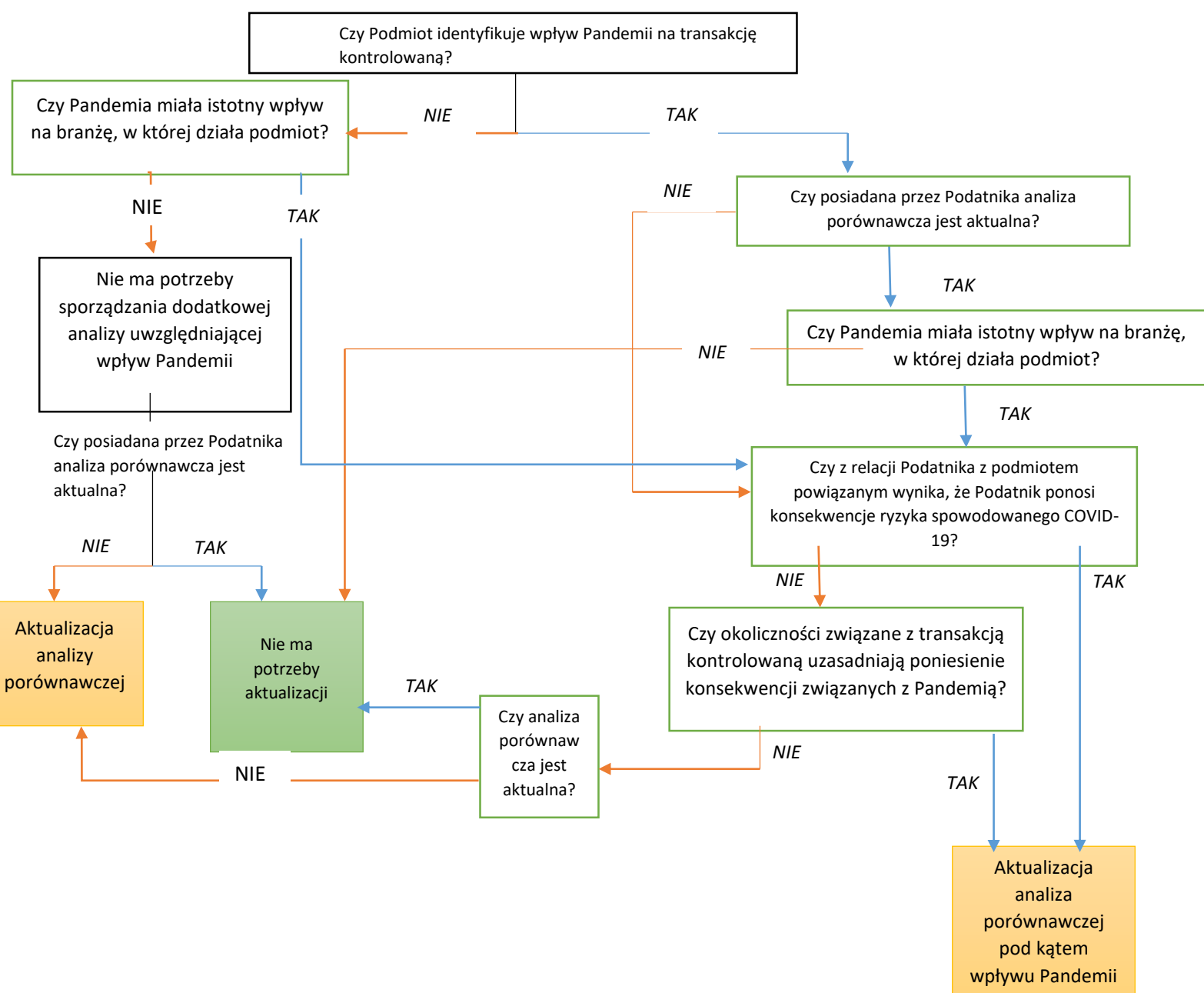
- Podatnik nie ma obowiązku uwzględniania w Dokumentacji lokalnej i Dokumentacji grupowej elementów, które wykraczają poza wymogi wynikające z powszechnie obowiązujących przepisów. W szczególności, nie ma każdorazowo obowiązku wykazania, że Pandemia COVID-19 miała bądź nie miała wpływu na stosowane ceny, choć w wielu sytuacjach może to być niezbędne w ramach generalnego wymogu uwzględnienia istotnych okoliczności ekonomicznych w ramach przeprowadzonych analiz cen transferowych.
- Jeśli w dokumentowanym roku został zidentyfikowany wpływ Pandemii COVID-19 na działalność podatnika i/lub Grupy, zasadne jest jego uwzględnienie w Dokumentacji lokalnej i odpowiednio Dokumentacji grupowej.
- Należy wskazać, że kwestie ciężaru dowodu w kontekście weryfikacji cen transferowych pozostają bez zmian w trakcie Pandemii.
- Wpływ Pandemii COVID-19, o ile jest podnoszony w Dokumentacji lokalnej lub grupowej, powinien zostać właściwie udokumentowany. Bazę do wykazania w Dokumentacji lokalnej lub grupowej wpływu Pandemii COVID-19 na Transakcję kontrolowaną mogą stanowić m. in. publicznie dostępne dane rynkowe, dane wewnętrzne podatnika lub dane z komercyjnych baz danych.

3. Określenie wpływu Pandemii na analizę porównawczą

3.1 Uwagi ogólne

Pierwszym obszarem analizy wpływu Okresu Pandemii na ceny transferowe jest określenie jej wpływu na proces przeprowadzania analizy porównawczej. Co istotne, zgodnie z Guidance COVID-19 **same zasady przeprowadzania analiz porównawczych oraz metodyka w tym zakresie pozostają bez zmian**. Natomiast pojawiają się nowe kwestie, które należy rozważyć w kontekście sposobu przeprowadzenia analizy porównawczej, takie jak pomoc rządowa, koszty nadzwyczajne, konieczność korekty lub ustalenie zachowania gdy wyniki Podatnika wychodzą poza zakres analizy porównawczej.

W celu podjęcia kroków niezbędnych do przeprowadzenia analizy porównawczej w Okresie Pandemii Grupa robocza przedstawia schemat decyzyjny, którym można się wesprzeć pomocniczo, jak poniżej.



W pkt 3.2 poniżej zaprezentowano szczegółowe wytyczne w zakresie zastosowania schematu decyzyjnego.

Należy podkreślić, że mogą zdarzyć się sytuacje, w przypadku których odchylenie wyników realizowanych przez Podatnika w odniesieniu do wyników analizy porównawczej (np. spadek wskaźników finansowych lub zmiana cen) nie wynika z wpływu Pandemii. Takie sytuacje nie są przedmiotem rozważania w ramach niniejszego dokumentu.

3.2 Rekomendacje szczegółowe

L.p.	Obszar	Treść rekomendacji
1	Czy Pandemia miała istotny wpływ na branżę, w której działa podmiot?	Analiza branży Celem tej analizy jest ustalenie wpływu Pandemii na prowadzenie działalności w danej branży. Źródła informacji, w tym zakresie, obejmują: a) źródła wewnętrzne, w tym m.in.: - informacje posiadane przez podatnika w związku z prowadzoną działalnością, jak np. dane z działu kontrolingu, działu analiz rynkowych, - informacje dostępne na poziomie grupy kapitałowej (np. od innych podmiotów z grupy o porównywalnym profilu działalności), - informacje pozyskane bezpośrednio od kontrahentów. b) źródła zewnętrzne, w tym m.in.: - publikacje o charakterze międzynarodowym i krajowym (np. OECD, EU, UN, MFW, Eurostat i inne urzędy statystyczne jak GUS, źródła rządowe, banki narodowe, itp.), - publikacje branżowe (np. raporty, analizy, prognozy branżowe), - opinie ekspertów (np. artykuły, opracowania merytoryczne, itp.), - komercyjne bazy danych (np. wyniki finansowe podmiotów konkurencyjnych). Weryfikacja dostępnych informacji w powyższym zakresie umożliwia rozpoznanie wpływu Pandemii COVID-19 na branżę, w tym ustalenie istotności tego wpływu. Na tej podstawie, możliwe jest także określenie czy skutki Pandemii COVID-19 mające wpływ na działalność Podatnika są zbliżone do tych, które dotknęły inne podmioty prowadzące działalność w danej branży. Ze względu na specyficzny charakter niektórych branż (np. ścisłe powiązania gospodarcze z innymi branżami) i ograniczoną ilość informacji o wpływie Pandemii COVID-19 na dany rynek geograficzny, niezbędne może okazać się poszerzenie analizy o dane dotyczące tych innych rynków geograficznych i branż. Przykładowo, taka analiza może mieć istotne znaczenie w przypadku grup kapitałowych, w ramach, których funkcjonuje rozbudowany schemat łańcucha wartości dodanej. Podmioty będące elementami tego łańcucha mogą być zlokalizowane na różnych (często odległych) rynkach geograficznych przez co dochodzi do istotnego rozproszenia funkcji w ramach tego łańcucha. Wnioski ustalone na etapie analizy branży mogą zostać wykorzystane jako argumentacja uzasadniająca sytuację gospodarczą Podatnika w roku podatkowym dotkniętym wpływem Pandemii COVID-19.
2	Czy Podmiot identyfikuje wpływ Pandemii na transakcję kontrolowaną?	Ustalenie wpływu Pandemii COVID-19 na transakcję kontrolowaną poprzedzone powinno być, poza analizą branży, identyfikacją wszystkich istotnych okoliczności związanych z realizacją tej transakcji. W tym zakresie pomocne jest przeprowadzenie: - analizy strategii gospodarczej przyjętej przez podatnika, - analizy sytuacji podmiotu, - analizy warunków realizacji transakcji kontrolowanej.

L.p.	Obszar	Treść rekomendacji
		Analiza powyższych obszarów ma charakter pierwotny do analizy wpływu Pandemii COVID-19 na transakcję kontrolowaną. Analiza sytuacji podmiotu i jego strategii gospodarczej Celem analizy strategii gospodarczej jest określenie wpływu Pandemii COVID-19 na strategię gospodarczą podatnika. W ramach niniejszej analizy istotne jest ustalenie czy w roku podatkowym objętym Pandemią COVID-19 zostały zrealizowane założenia wynikające ze strategii gospodarczej przyjętej przez podatnika przed rozpoczęciem Pandemii, w zakresie np. • planowanych inwestycji, • zmian w przebiegu transakcji (np. zmiana metodologii ustalania wynagrodzenia), • renegotjacji warunków lub zakończenia umów z kontrahentami (np. wygaśnięcie kontraktu produkcyjnego, zmiana dostawców, itp.), • działań związanych z ekspansją na rynku (np. rozpoczęcie kampanii marketingowej, itp.). Celem analizy jest także przedstawienie wpływu Pandemii na sytuację podatnika. W ramach niniejszej analizy należałoby odpowiedzieć m.in. na następujące pytania: 1. Czy Pandemia wpłynęła na sposób prowadzenia działalności, w tym m.in.: (i) czy zmienił się profil funkcjonalny Podmiotu, (ii) czy z uwagi na Pandemię COVID-19 podmiot musiał dokonać zmian w prowadzonej działalności, np. przedstawienie produkcji na inne wyroby gotowe, zmiana kanałów sprzedaży, zakupów itp. 2. Czy Pandemia wpłynęła pozytywnie lub negatywnie na wyniki finansowe podatnika? Jeśli tak, to na które pozycje i w jaki sposób? 3. Jak podmiot prezentuje się na tle branży, w tym m.in. jak prezentują się wyniki finansowe Podmiotu w porównaniu do wyników finansowych osiąganych w branży? Na potrzeby analizy należy zgromadzić odpowiednie dane np. wyniki finansowe (prognozowane i rzeczywiste), otrzymane wsparcie rządowe, informacje na temat przerw w działalności operacyjnej, dane w zakresie wolumenów i struktury sprzedaży (prognozowane i rzeczywiste), itp. W przypadku, gdy wpływ Pandemii COVID-19 na działalność podatnika jest odmienny niż w przypadku podmiotów prowadzących działalność w tej samej branży konieczne może być przeprowadzenie dalszych analiz w celu określenia przyczyn zaistnienia tych różnic. Analiza warunków realizacji transakcji kontrolowanej Celem tej analizy jest identyfikacja zmian w przebiegu transakcji kontrolowanej. W tym zakresie analiza może obejmować m.in.: • przegląd warunków umownych (kontraktowych) i identyfikację klauzul znajdujących zastosowanie w przypadku wystąpienia okoliczności nadzwyczajnych,

L.p.	Obszar	Treść rekomendacji
3	Czy posiadana przez Podatnika analiza porównawcza jest aktualna?	- weryfikację faktycznego przebiegu transakcji, przy uwzględnieniu okresu, na który została zaplanowana realizacja tej transakcji, - porównanie wyniku finansowego zrealizowanego na transakcji w roku objętym pandemią do wyników z lat poprzednich, - ocenę jak w analogicznej sytuacji postąpiłyby podmioty niepowiązane, - analizę zmian wielkości sprzedaży w Okresie Pandemii oraz określenie przyczyny ewentualnych strat / wzrostów przychodów, marży, itd., - porównanie wewnętrznych danych budżetowanych / prognozowanych dotyczących sprzedaży, kosztów lub rentowności i porównać je z rzeczywistymi wynikami, - analizę zmian w wykorzystaniu zdolności produkcyjnych w przypadku transakcji grupowych i realizowanych z niezależnymi kontrahentami. Dodatkowo, zgodnie z Guidance COVID-19, zalecane jest przeprowadzenie wnikliwej oceny faktycznego przebiegu transakcji, zachowania stron, kryteriów porównywalności oraz, jeżeli to konieczne, ponownego przeprowadzenia analizy funkcjonalnej i ponownego zaalokowania funkcji, aktywów i ryzyk. Analizując wpływ Pandemii na warunki danej transakcji kontrolowanej podatek powinien uwzględnić zarówno skutki negatywne wpływające na brak realizacji wyniku na transakcji na założonym poziomie, jak i sytuację odwrotną. Wnioski z analizy strategii gospodarczej Podmiotu oraz warunków realizacji transakcji kontrolowanej mogą posłużyć do określenia, czy Pandemia COVID-19 miała rzeczywisty wpływ na analizowaną transakcję kontrolowaną. Zgodnie z art. 11r Ustawy o CIT: „Analiza porównawcza oraz analiza zgodności podlegają aktualizacji nie rzadziej niż co 3 lata, chyba że zmiana otoczenia ekonomicznego w stopniu znacznie wpływającym na sporządzoną analizę uzasadnia dokonanie aktualizacji w roku zaistnienia tej zmiany.” W pierwszej kolejności należy zatem sprawdzić, czy Podatnik posiada aktualną z perspektywy formalnej analizę porównawczą (tj. czy minął określony ustawowo trzyletni okres, po którym wymagana jest aktualizacja analizy). W przypadku posiadania aktualnej analizy porównawczej, należy przeanalizować, czy wpływ Pandemii COVID-19 na transakcję/otoczenie ekonomiczne stanowi przesłankę do zweryfikowania i ewentualnej aktualizacji lub przygotowania nowej analizy. W przypadku braku aktualnej analizy (tj. minął 3-letni okres wymagający aktualizacji) należy przygotować nową analizę uwzględniającą ewentualny wpływ Pandemii COVID-19 na transakcję. Podatnicy, którzy nie odczuli wpływu Pandemii na prowadzoną działalność, jednak nie posiadają aktualnych (sporządzonych nie rzadziej niż co 3 lata) analiz porównawczych, sporządzają je na podstawie danych wieloletnich, tak jak miało to miejsce w latach poprzednich. Jeżeli nie upłynęła data ważności analizy a Pandemia COVID-19 nie wpłynęła istotnie na transakcję oraz branżę, w której działa Podatnik i warunki transakcji nie uległy zmianie, to nie istnieje potrzeba aktualizacji analizy. Powyższe odnosi się do Podatników, którzy:

L.p.	Obszar	Treść rekomendacji
4	Jak dokonać aktualizacji analizy porównawczej?	- nie odczuli skutków Pandemii COVID-19 w ramach realizowanych transakcji z uwagi na stosowanie cen ustalonych z góry na okres kilku lat, okoliczności transakcji nie uległy zmianie, a umowa regulująca warunki transakcji i ustalania cen pozostaje w mocy, - jednocześnie nie stwierdzili wpływu Pandemii COVID-19 na branżę, której dotyczy transakcja kontrolowana (tj. nie nastąpiła zmiana otoczenia ekonomicznego w stopniu znacznie wpływającym na posiadaną analizę), oraz posiadają ważne/aktualne analizy porównawcze z lat ubiegłych. W przypadku braku wpływu Pandemii COVID-19 na analizowaną transakcję, przy jednoczesnym wpływie Pandemii na otoczenie ekonomiczne, można rozważyć uwzględnienie danych finansowych bez efektu Pandemii COVID-19 tj. bez uwzględniania danych finansowych osiągniętych przez Podatnika w Okresie Pandemii. Na przykład, jeśli dla danej transakcji kontrolowanej sporządzono analizę porównawczą za 2019 rok, a na przebieg transakcji i zrealizowane wyniki finansowe w roku 2020 wpływ miały skutki Pandemii COVID-19, należy rozważyć konieczność dokonania aktualizacji tej analizy celem stwierdzenia czy warunki transakcji kontrolowanej są nadal zgodne z zasadą ceny rynkowej. Podatnik może dokonać weryfikacji rynkowości na różne sposoby (np. poprzez dokonanie korekt porównywalności), żeby doprowadzić do porównywalności danych przyjętych do analizy. Porównywalne transakcje niekontrolowane zawarte w tym samym okresie co kontrolowana transakcja są najbardziej wiarygodnymi informacjami do wykorzystania w analizie porównawczej. Informacje te odzwierciedlają zachowanie niezależnych stron w środowisku gospodarczym, które jest takie samo lub zasadniczo podobne do środowiska gospodarczego kontrolowanej transakcji. Co do zasady, wykorzystanie danych wieloletnich jest stosowane jako metoda na zwiększenie porównywalności danych np. poprzez łagodzenie wpływu cykliów koniunkturalnych, cykliów życia produktu, czy poprzez zwiększenie liczebności próby. Jak wskazano w Guidance COVID-19, zasada „arm’s length” znajduje zastosowanie do oceny transakcji kontrolowanych także w obliczu Pandemii COVID-19. Co za tym idzie, sporządzając analizy porównawcze za Okres Pandemii stosować należy dotychczasowe reguły dotyczące badania porównywalności i doboru odpowiednich danych porównawczych (co do zasady należy dążyć do możliwie największej porównywalności danych). Zgodnie z obowiązującymi przepisami, do transakcji kontrolowanej przekraczającej limity dokumentacyjne podatnik powinien sporządzić analizę porównawczą. Jeśli brak jest danych do przygotowania tej analizy (zarówno wewnętrznych jak i zewnętrznych, spełniających kryteria porównywalności) i jej sporządzenie nie jest możliwe, sporządza się analizę zgodności, na podstawie której podatnik uprawdopodabnia, że warunki zastosowane w transakcji kontrolowanej są zgodne z warunkami, jakie ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane (patrz Rekomendacje FCT dot. analizy zgodności). Poniżej przedstawiono rekomendacje dotyczące stosowania kryteriów doboru danych porównawczych, gdy konieczne jest sporządzenie analizy porównawczej za Okres Pandemii.

L.p.	Obszar	Treść rekomendacji
		Wykorzystanie danych wewnętrznych Przygotowanie analizy porównawczej z wykorzystaniem wewnętrznych danych porównawczych zapewnia możliwość uzyskania najbardziej szczegółowych i porównywalnych danych (pod kątem wpływu Pandemii), co stanowi istotne ułatwienie w obliczu dostępności danych za Okres Pandemii. Z uwagi na Pandemię, należy rozważyć zastosowanie złagodzonych kryteriów porównywalności przy badaniu wewnętrznych danych porównawczych, jeżeli restrykcyjne podejście skutkowałoby ich odrzuceniem. Są to bowiem dane, które czasem mimo swoich wad w porównywalności (np. różnice w wolumenie), są danymi aktualnymi i obrazującymi rzeczywistość Okresu Pandemii. Pomimo braku możliwości wykorzystania danych wewnętrznych do przeprowadzenia analizy porównawczej, z pewnością dane te mogą być przydatne jako element wspierający uzasadnienie rynkowego charakteru transakcji kontrolowanej realizowanej w Okresie Pandemii. Czy można sporządzić analizę porównawczą w oparciu o dane sprzed Okresu Pandemii (np. za lata 2017-2019)? Guidance COVID-19 wskazują, że dane wykorzystywane do sporządzenia analizy porównawczej są najbardziej wiarygodne, jeśli dotyczą transakcji (względnie działalności) realizowanych w tym samym okresie, w którym realizowana jest transakcja kontrolowana. Takie dane odzwierciedlają zachowanie podmiotów niezależnych w takim samym lub najbardziej podobnym środowisku gospodarczym. Tym niemniej, w przypadku oparcia analizy porównawczej na podstawie danych zewnętrznych pochodzących z baz danych, w tym w szczególności przy zastosowaniu metody marży transakcyjnej netto (TNMM), powszechnie wykorzystywane są dane historyczne z ostatnich okresów dostępnych na moment sporządzania analizy. W przypadku, jeśli nie jest identyfikowany istotny wpływ Pandemii COVID-19 na transakcję kontrolowaną, można rozważyć sporządzenie analizy porównawczej na podstawie danych sprzed Okresu Pandemii (np. za lata 2017-2019). Użycie takich danych powinno zostać jednak dokładnie rozważone, w tym uwzględniając okoliczności ewentualnego istotnego wpływu Pandemii COVID-19 na dane podmiotów porównywalnych (przy czym rozważyć należy zarówno wpływ negatywny, jaki i pozytywny). Jeśli bowiem otoczenie ekonomiczne podmiotu uległo zmianie w istotny sposób, takie dane mogą nie być w sposób wystarczający porównywalne i ich użycie nie będzie właściwe. W sytuacji gdy publicznie dostępne komercyjne bazy danych nie zawierają jeszcze aktualnych danych za Okres Pandemii, a podmiot identyfikuje wpływ Pandemii COVID-19 na transakcje kontrolowane, można rozważyć m.in., następujące opcje: • przygotować analizę na danych z 2017 – 2019 nie zmieniając obecnych kryteriów wyszukiwania – następnie skorygować dane finansowe podmiotu o wpływ Pandemii COVID-19 i porównać z wynikami z analizy, • zmodyfikować dane finansowe podmiotów porównywalnych o wpływ Pandemii COVID-19, np. o spadek przychodów/kosztów na podstawie dostępnych danych rynkowych za Okres Pandemii, • przeprowadzić dwuetapową weryfikację – przygotować analizę zgodnie z pkt 1 powyżej + przygotować analizę uwzględniającą jedynie dane z Okresu Pandemii (gdy będą dostępne) i porównać te dane do wyników osiągniętych przez Podatnika za Okres Pandemii (może zostać to przygotowane w formie suplementu do analizy porównawczej lub w formie analizy zgodności),

L.p.	Obszar	Treść rekomendacji
		- przyjąć rozwiązanie dwuetapowe, którym jest przygotowanie analizy porównawczej na podstawie najbardziej aktualnych danych, tj. za 2017 – 2019 i w momencie dostępności danych finansowych podmiotów niezależnych, przygotować suplement do analizy porównawczej zawierający dane finansowe za okres 2018-2020 dla finalnej próby, - wykorzystanie innych, dostępnych dla Podatnika danych, w tym wszelkich informacji wewnętrznych, do sporządzenia analizy zgodności, a następnie dokonanie weryfikacji warunków transakcji kontrolowanej na podstawie właściwej analizy porównawczej sporządzonej w momencie, kiedy dane porównawcze za Okres Pandemii będą dostępne. W przypadku, gdy wynik na transakcji kontrolowanej nie mieści się w przedziale międzykwartylowym, przy założeniu, że próba ostateczna podmiotów przyjętych do analizy porównawczej to próba o dużym poziomie porównywalności, podatnik może przyjąć jako porównywalne wskaźniki zawierające się w przedziale od minimum do maksimum. Podatnik powinien być w stanie wykazać, że dane, na podstawie których ustalił warunki i zrealizował transakcję w Okresie Pandemii stanowiły najbardziej odpowiednie dane dostępne na dany moment. Należy uwzględnić, iż Podatnik planował daną transakcję z wykorzystaniem danych dostępnych na moment, w którym nie miał jeszcze świadomości wystąpienia skutków Pandemii i dane te jest w stanie odpowiednio skorygować w sytuacji dostępności danych porównawczych za Okres Pandemii. <i>Czy należy stosować dane wieloletnie czy dane jednoroczne?</i> Co do zasady, wykorzystanie danych wieloletnich pozwala na zwiększenie porównywalności danych np. poprzez łagodzenie wpływu cykliw koniunkturalnych, cykliw życia produktu, czy poprzez zwiększenie liczebności próby. Jak wskazano w Guidance COVID-19, ze względu na występującą zwykle rozbieżność warunków ekonomicznych w okresach przed oraz w Okresie Pandemii, właściwym podejściem może być wyznaczenie oddzielnych okresów testowych dla lat, w których wpływ Pandemii COVID-19 był istotny. Pozwoli to na uwzględnienie dodatkowych czynników i okoliczności, takich jak występowanie pomocy rządowej czy administracyjnej, czy też ograniczenia w prowadzeniu działalności gospodarczej. Przy czym, dokonując w tym zakresie oceny, należy wziąć pod uwagę także możliwy wpływ tych czynników i okoliczności na zewnętrzne dane porównawcze (czyli wpływ na branżę). Oznacza to, że Podatnicy w miarę możliwości mogą dążyć do stosowania w analizach porównawczych za Okres Pandemii danych rocznych (lub dwuletnich np. jeśli skutki Pandemii będą porównywalne dla roku 2020 i 2021) obok standardowo przygotowywanej analizy opartej o dane wieloletnie. Przy czym rekomendowane jest, aby wnioskowanie co do rynkowości analizowanej transakcji odbywało się w oparciu o wartości będące zarówno wynikiem analizy wieloletniej, jak i jednorocznej (dwuletniej). Podejście takie jest szczególnie uzasadnione w sytuacji, w której u danego podatnika doszło do wyraźnej, lecz jedynie krótkookresowej zmiany poziomu rentowności (zarówno jej pogorszenia, jak i poprawy) na skutek Pandemii i jednocześnie podobna sytuacja miała miejsce w całej branży, w której działa podatnik.

L.p.	Obszar	Treść rekomendacji
		Natomiast sytuacja, w której zmiany rentowności dotyczące danego podatnika nie były zjawiskiem charakterystycznym dla całej branży powyższe podejście będzie niewystarczające i konieczne będzie uzupełnienie analizy porównawczej o dodatkowe argumenty uzasadniające rynkowy charakter zmian w rentowności. <i>Jakie podejście zastosować w zakresie kryterium geograficznego doboru danych?</i> Pandemia COVID-19 spowodowała uruchomienie przez wiele państw pomocy rządowej na niespotykaną wcześniej skalę, przy czym zakres i warunki otrzymania tej pomocy pomiędzy poszczególnymi jurysdykcjami podatkowymi istotnie się różnią (m.in. rodzajem wsparcia, kryteriami przyznawania, kręgiem beneficjentów, czy czasem trwania). Dodatkowo, ze względu na stosowane standardy rachunkowości, w zależności od kraju mogą występować różnice w księgowym ujęciu otrzymanej pomocy. Istotne różnice występują także jeśli chodzi o restrykcje wprowadzane przez poszczególne państwa, mające na celu ograniczenia i wygaszenie Pandemii COVID-19 (np. tzw. <i>lockdown</i> w zakresie poszczególnych branż, czy różne okresy obowiązywania restrykcji). Powyższe okoliczności powodują, iż w analizach porównawczych za Okres Pandemii zasadnym w określonych sytuacjach może być wykorzystanie danych dotyczących transakcji/podmiotów z danego obszaru administracyjnego. Natomiast w przypadku możliwości zastosowania odpowiednich korekt lub odpowiednich danych regionalnych/europejskich/ globalnych, wykorzystanie analiz porównawczych z uwzględnieniem regionu/Europy/świata może być wystarczające, gdyż sam model funkcjonowania Podatnika i rynki, na których działa może wymagać analizy porównawczej z zastosowaniem danych dotyczących podmiotów z różnych rynków. Powyższe ma zastosowanie również w sytuacji, jeśli nie jest identyfikowany istotny wpływ Pandemii COVID-19 na transakcję kontrolowaną, gdyż czynniki pomocy rządowej czy nałożonych restrykcji mogą mieć wpływ na dane porównawcze. <i>Jak należy podejść do uwzględnienia podmiotów ze stratami?</i> W Guidance COVID-19 podkreślono, że brak jest nadrzędnych zasad dotyczących uwzględniania lub wyłączenia danych podmiotów ponoszących straty jako danych porównawczych. Co do zasady, jeśli zatem dane spełniają kryteria porównywalności określone dla transakcji kontrolowanej za Okres Pandemii, nie powinny być odrzucane wyłącznie w oparciu o kryterium wystąpienia straty w tym okresie. Jednocześnie, w odniesieniu do podmiotów o tzw. profilu ograniczonego ryzyka (<i>limited risk</i>), Guidance COVID-19 powołują się na Wytoczne OECD, zgodnie z którymi takie podmioty co do zasady nie powinny generować strat w długim okresie. Nie jest zatem wykluczone poniesienie przez nie straty w krótkim okresie. W przypadku sporządzania analizy porównawczej za Okres Pandemii dla podmiotu o ograniczonym ryzyku, istotne jest rozstrzygnięcie czy ryzyka alokowane na ten podmiot w ramach podziału ryzyk w transakcji kontrolowanej, mogą się zmaterializować w związku z wystąpieniem Pandemii COVID-19. W razie pozytywnego rozstrzygnięcia, podmiot ten może ponosić straty związane z tymi ryzykami (np. ryzyko produkcyjne/ braku zapewnienia ciągłości produkcji, które zmaterializowało się na skutek licznych absencji chorobowych pracowników). Dokonując doboru danych na potrzeby analizy porównawczej za Okres Pandemii dla

L.p.	Obszar	Treść rekomendacji
		podmiotu o ograniczonym ryzyku, można zatem dopuścić podmioty wykazujące stratę za ten okres, przyjmując jako kryterium dodatkowe warunek zagregowanego zysku za okresy poprzedzające Pandemię. Odwrotnie, jeśli analiza ponoszonych ryzyk wskazuje na brak przypisania po stronie podmiotu <i>limited risk</i> ryzyka, które materializuje się w związku z Pandemią COVID-19, to dane porównawcze podmiotów notujących straty za Okres Pandemii nie powinny zostać uwzględnione. <i>Czy i w jaki sposób w analizie porównawczej uwzględnić wpływ programów pomocy rządowej?</i> Otrzymanie pomocy rządowej może w istotny sposób wpływać na sytuację danego podmiotu, a także na jego otoczenie ekonomiczne. W związku z powyższym, otrzymanie tej pomocy w istotnej wysokości może stanowić dodatkowe kryterium wpływające na porównywalność danych zewnętrznych stosowanych do analiz porównawczych za Okres Pandemii. Konieczność weryfikacji danych porównawczych pod kątem kryterium uzyskania pomocy rządowej dotyczy także sytuacji, gdy nie jest identyfikowany istotny wpływ Pandemii COVID-19 na transakcję kontrolowaną (również w sytuacji, kiedy podmiot powiązany pomocy rządowej nie otrzymał), gdyż czynnik ten może mieć wpływ na dane porównawcze. Aby uwzględnić ten wpływ, konieczne może być dokonanie korekt porównywalności o efekty pomocy rządowej, o ile dostępne są dane umożliwiające dokonanie takich korekt. Korekta może dotyczyć strony testowanej (np. gdy podmiot powiązany otrzymał wsparcie rządowe, natomiast podmioty porównywalne takiej pomocy nie otrzymały), jak również danych porównawczych (np. gdy podmiot porównywalny otrzymał wsparcie, a podmiot powiązany nie takiej pomocy nie otrzymał). W przypadku analiz porównawczych opartych o dane krajowych, źródłem danych w tym zakresie mogą być informacje udostępnione w publicznych rejestrach, takich jak System Udostępniania Danych o Pomocy Publicznej (baza SUDOP), prowadzony przez UOKiK (sudop.uokik.gov.pl), w którym dostępne są szczegółowe dane o pomocy otrzymanej przez dany podmiot, w tym w ramach programów związanych z przeciwdziałaniem skutkom Pandemii COVID-19. W krajach UE dane nt. wsparcia rządowego związanego z wystąpieniem COVID-19 mogą być potencjalnie dostępne dla podatników pod adresem: https://ec.europa.eu/competition-policy/state-aid/scoreboard_en). Z uwagi na utrudniony dostęp do publicznie dostępnych informacji o zagranicznych beneficjentach programów pomocy rządowej C19, fakt niezwyfikowania przez podatnika czy zagraniczne podmioty znajdujące się w finalnej próbie porównawczej skorzystały z pomocy rządowej, nie stanowi niedochowania należytej staranności w przypadku, gdy otrzymanie wsparcia antykryzysowego nie zostały zidentyfikowane jako istotny czynnik porównywalności. Z uwagi na podstawową różnicę między wsparciem antykryzysowym, a innego rodzaju dopłatami/subwencjami przekazywanymi w ramach pomocy publicznej polegającą na tym, że wsparcie antykryzysowe wymierzone jest w zachowanie źródeł przychodów i majątku przedsiębiorstw i ma zasadniczo charakter krótkotrwały (na Okres Pandemii), podczas gdy pozostała pomoc publiczna miała głównie na celu wspieranie innowacyjności przedsiębiorstw, Grupa rekomenduje

L.p.	Obszar	Treść rekomendacji
		rozróżnianie w analizach porównawczych tych dwóch rodzajów pomocy publicznej, o ile dane takie będą dla podatnika dostępne². Rekomendacje Komitetu Standardów Rachunkowości – <i>Sprawozdanie finansowe w czasie pandemii COVID-19</i>, wskazują, że kwoty pomocy (o charakterze bezzwrotnym) uzyskanej w ramach programów pomocowych mające wpływ na wynik podmiotu, powinny być ujmowane w księgach, co do zasady, jako pozostałe przychody operacyjne. W związku z tym, jeśli dane o uzyskanej pomocy nie są dostępne i/lub nie jest możliwe dokonanie racjonalnych korekt o efekty wsparcia rządowego, rozważyć należy wykorzystanie wskaźników finansowych, które pozwolą na eliminację ewentualnego wpływu tej pomocy odzwierciedlonego w pozostałych przychodach operacyjnych. W rezultacie przykładowo w przypadku zastosowania metody TNMM (na podstawie danych krajowych) do weryfikacji ceny transferowej w transakcji kontrolowanej, w której uzasadnione jest stosowanie wskaźnika, w którym bazę stanowią koszty/przychody, rozważyć można wykorzystanie wskaźników opartych na poziomie zysku/straty ze sprzedaży (np. marża netto ze sprzedaży czy narzut netto ze sprzedaży), które nie uwzględniają pozycji pozostałej działalności operacyjnej, zamiast wskaźników opartych na zysku/stracie z działalności operacyjnej (np. marża operacyjna lub narzut operacyjny) czy na zysku/stracie brutto (np. marża zysku brutto lub narzut zysku brutto). Przykład: <i>Za rok 2019 podmiot powiązany wykorzystywał do badania rentowności transakcji kontrolowanej wskaźnik marży operacyjnej w metodzie TNMM. W 2020 r. podmiot ten otrzymał istotną dopłatę do wynagrodzeń w ramach wsparcia antykryzysowego, którą ujął w księgach w pozostałych przychodach operacyjnych i zidentyfikował to jako jedyną korzyść z otrzymanego wsparcia. Przy badaniu rentowności na transakcji kontrolowanej metodą TNMM za 2020 r., wobec braku wystarczających informacji o tym, czy podmioty porównywalne otrzymały wsparcie antykryzysowe oraz w jaki sposób wpłynęło ono na ich wyniki, przyjmując założenie, że zgodnie z rekomendacjami Krajowych Standardów Rachunkowości podmioty te również uwzględniłyby otrzymane wsparcie w pozostałych przychodach operacyjnych, celem doprowadzenia do porównywalności wyników uzasadnione może być w takiej sytuacji przyjęcie wskaźnika marży netto ze sprzedaży.</i> Ww. rekomendacje dotyczą zasadniczo analiz dokonywanych na podstawie danych z roku 2020 r. i kolejnych lat. W przypadku analiz obejmujących lata wcześniejsze niż 2020 r., celem podniesienia porównywalności, konieczne może być oczyszczenie danych podmiotu testowanego o efekty otrzymanego wsparcia antykryzysowego i następnie odniesienie wyniku do danych porównawczych. <i>Czy można sporządzić analizę porównawczą na podstawie danych z poprzednich kryzysów gospodarczych?</i> W Guidance COVID-19 wskazano, że oparcie analizy porównawczej wyłącznie o dane z okresów innych globalnych kryzysów gospodarczych, takich jak przykładowo z kryzysu finansowego 2008/2009, może budzić poważne obawy co do porównywalności tych danych na potrzeby analizy w aktualnej sytuacji. Bezprecedensowy charakter skutków wywołanych przez Pandemię COVID-19 i ich wpływ na otoczenie ekonomiczne, w tym skala udzielonej pomocy rządowej oraz krąg

² Por. pkt 65 Guidance COVID-19

L.p.	Obszar	Treść rekomendacji
5	Czy z relacji Podatnika z podmiotem powiązonym wynika, że Podatnik ma ponieść konsekwencje ryzyka spowodowanego Pandemią COVID-19?	branż, które zostały dotknięte w największym stopniu, powodują, że takie podejście nie jest rekomendowane. Zatem dane z innych globalnych kryzysów gospodarczych mogą być wykorzystane pomocniczo jako element uzupełniający. Czy w przypadku niewystarczającej liczebności próby można zastosować tzw. przedział pełny? Jak podkreślono w Guidance COVID-19, sporządzając analizy porównawcze za Okres Pandemii stosować należy dotychczasowe reguły dotyczące badania porównywalności i doboru odpowiednich danych porównawczych, tj. należy dążyć do możliwie największej porównywalności danych. W praktyce, biorąc pod uwagę możliwe trudności z dostępem do danych za Okres Pandemii oraz konieczność ich precyzyjnej weryfikacji pod kątem porównywalności, w wyniku poprawnie przeprowadzonego procesu doboru i eliminacji danych, wyselekcjonowana próba może zawierać jedynie kilka obserwacji. W celu prawidłowego zastosowania najczęściej stosowanej metody statystycznej do wyznaczenia przedziału rynkowego, tj. przedziału międzykwartylowego (obejmującego kwartyle: pierwszy, drugi - medianę oraz trzeci), wymogiem technicznym jest próba licząca przynajmniej 5 obserwacji. Jeśli unikalnych obserwacji jest mniej niż 5, z uwagi na kryteria badawcze (statystyczne) możliwe jest jedynie wyznaczenie przedziału pełnego (<i>full range</i>). Należy jednak mieć na uwadze, że obserwacje w tak wyznaczonym przedziale nie powinny cechować się znaczną rozbieżnością w zakresie ich wartości, gdyż może to wskazywać na brak wystarczającej porównywalności uzyskanych wyników oraz na konieczność dokonania dodatkowych korekt porównywalności. Kryterium wysokiej porównywalności danych przyjętych do analizy powinno być uwzględnione. W przypadku, w którym podatnik stwierdza, że na analizowaną transakcję z podmiotem powiązanim miała wpływ sytuacja wywołana Pandemią COVID-19 pierwszym krokiem zmierzającym do podjęcia decyzji o przeprowadzeniu specyficznej analizy uzasadniającej ten wpływ powinno być zrewidowanie analizy funkcjonalnej dla tej transakcji. Wynikiem przeprowadzonej analizy funkcjonalnej powinno być określenie profilu funkcjonalnego podmiotów uczestniczących w danej transakcji, poprzez określenie jak w danej transakcji rozłożone są funkcje, ryzyka i aktywa. W konsekwencji analiza funkcjonalna powinna prowadzić do konkluzji, za jakie realizowane funkcje oraz angażowane aktywa spółka powinna być wynagradzana oraz jaka będzie zmienność tego wynagrodzenia w relacji do rozkładu ryzyka gospodarczego pomiędzy stronami transakcji. Kryzys gospodarczy wywołany Pandemią COVID-19 w wielu przypadkach miał istotny wpływ na zmiany w zaangażowaniu stron transakcji i materializację szeregu ryzyk. Przede wszystkim sytuacja ta była przyczyną materializacji ryzyka rynkowego. W przypadku wielu branż popyt został znacząco ograniczony, a często też czasowo całkowicie wygaszony. Co sprawiło, że pomimo gotowości do dostarczania na rynek dóbr czy usług, konieczne było wstrzymywanie lub znaczące ograniczanie prowadzonej działalności. W przypadku niektórych branż czy podmiotów Pandemia

L.p.	Obszar	Treść rekomendacji
		spowodowała niejednokrotnie znaczący wzrost popytu i tym samym ponadprzeciętne wyniki finansowe. Zarówno w przypadku negatywnego, jak i pozytywnego wpływu Pandemii na wyniki finansowe kluczowe staje się pytanie, która strona, zgodnie z profilem funkcjonalnym, miała ponosić w danej transakcji ryzyko rynkowe i do jakiego stopnia. Podmioty o pełnym ryzyku, do których alokowane było ryzyko rynkowe powinny uwzględniać w analizie porównawczej fakt wystąpienia Pandemii i przygotować analizę opartą o dane (lub korekty danych) uwzględniające jej wpływ. Wyrażnie pogorszone (lub poprawione) wyniki finansowe podmiotów ponoszących pełne ryzyko są naturalną konsekwencją sytuacji rynkowej wywołanej przez Pandemię COVID-19. Inaczej sytuacja kształtuje się w przypadku podmiotów o ograniczonym ryzyku, które co do zasady powinny mieć ograniczoną ekspozycję na ryzyko rynkowe – analiza porównawcza dla takich podmiotów powinna uwzględniać tylko takie ryzyka, które mogłyby być racjonalnie przypisane do tych podmiotów. Często drastyczne zmiany na rynku wywołane Pandemią mogły powodować zmiany w profilu funkcjonalnym bądź też uwiadczać opcje realistycznie dostępne będące skutkiem nagłych wydarzeń rynkowych (zamykanie branż, ograniczanie w przemieszczaniu, przestoje wywoływane brakiem surowców i komponentów produkcyjnych, wymóg stosowania dodatkowych środków ochrony w wymiarze masowym). Realistycznie dostępne opcje mogły np.: skutkować zmianą w podziale ryzyka. Zmiany te mogły dotyczyć także konieczności realizowania dodatkowych funkcji bądź angażowania przez spółkę lub jej podmiot powiązany dodatkowych aktywów, koniecznych do zapewnienia ciągłości funkcjonowania działalności. Realizacja tych funkcji lub zaangażowanie tych aktywów powinno mieć wpływ na poziom wynagrodzenia. Jak wyżej wspomniano, podmioty o ograniczonym ryzyku powinny mieć ograniczoną ekspozycję na ryzyko rynkowe, co nie zmienia faktu, że w przypadku całkowitego wygaszenia popytu podmiot taki nie będzie miał racji bytu. O ile ekspozycja takiego podmiotu w krótkim okresie może być ograniczona to jednak podmioty takie mogą ponosić długoterminowe ryzyko rynkowe materializujące się w postaci konieczności likwidacji prowadzonej działalności w przypadku całkowitego wygaszenia popytu lub jego znaczącego ograniczenia do poziomu, w którym dalsze prowadzenie działalności byłoby nieopłacalne. Oprócz ryzyka rynkowego Pandemia COVID-19 spowodowała materializację innych ryzyk, np. ryzyko pogarszającej się płynności. Wszelkie zmaterializowane za sprawą Pandemii COVID-19 ryzyka powinny znaleźć swoje odzwierciedlenie w analizie rynkowości danej transakcji z podmiotem powiązanym. Niezwykle istotne jest, aby prowadzone rozważania nad zasadnością modyfikacji analizy porównawczej dla transakcji z podmiotem powiązanym prowadzić w sposób spójny ze zidentyfikowanym wcześniej profilem funkcjonalnym odzwierciedlonym w przygotowanych dokumentacjach cen transferowych dla danej transakcji sprzed Okresu Pandemii. Zachowanie spójności w tym zakresie jest kluczowe, a wszelkie różnice pomiędzy przeszłym profilem funkcjonalnym a tym z okresu pandemicznego miały pokrycie w rzeczywistości, były odpowiednio uzasadnione i starannie udokumentowane.

3.3 Przykłady zastosowania schematu decyzyjnego³

1. Producent kontraktowy

Spółka A i spółka B należą do jednej grupy kapitałowej ABC (dalej: Grupa). Spółka A działa w branży produkcji samochodowej i jest producentem kontraktowym realizującym produkcję na podstawie zleceń przekazywanych przez Spółkę B. W ramach przyjętego modelu współpracy Spółka B zapewnia zachowanie ciągłości przekazywania zleceń produkcyjnych oraz gwarantuje nabycie całości wyrobów gotowych wyprodukowanych przez Spółkę A. Wynagrodzenie za działalność produkcyjną Spółki A jest ustalane przy zastosowaniu metody TNMM i 5% narzutu na kosztach. W roku 2020 i poprzednich latach spółka osiągała zysk.

Pytanie 1: Czy spółka identyfikuje wpływ Pandemii COVID-19 na transakcję kontrolowaną?

TAK. Ze względu na przerwane łańcuchy dostaw oraz przestoje produkcyjne wywołane lockdownami, Spółka A w porozumieniu z Grupą okresowo zawiesiła działalność produkcyjną.

Pytanie 2: Czy analiza porównawcza jest aktualna?

NIE. Spółka A przygotowała analizę porównawczą dla działalności produkcyjnej dla roku 2017. Trzyletni okres ważności analizy upłynął z końcem roku 2019. W związku z tym, Spółka A jest formalnie zobowiązana do weryfikacji wynagrodzenia pod kątem jego rynkowości.

Pytanie 3: Czy z relacji Podatnika z podmiotem powiązanym wynika, że Podatnik ponosi konsekwencje ryzyka spowodowanego Pandemią COVID-19?

NIE. W ramach przyjętego w Grupie modelu Spółka B zapewnia Spółce A pokrycie kosztów związanych z prowadzeniem zakładu produkcyjnego, pomimo braku realizacji faktycznej produkcji. Zgodnie z tymi ustaleniami Spółka B pokrywa koszty Spółki A bez podwyższania ich o narzut zysku (tzw. zwrot kosztów prowadzonej działalności).

Pytanie 4: Czy okoliczności związane z transakcją kontrolowaną uzasadniają poniesienie konsekwencji związanych z Pandemią?

NIE.

Pytanie 5: Czy analiza porównawcza jest aktualna?

NIE.

Wynik przejścia przez schemat decyzyjny: **Aktualizacja analizy porównawczej**

2. Dystrybutor realizujący funkcje marketingowe

Spółka D i spółka F należą do jednej grupy kapitałowej DEF (dalej: Grupa). Spółka D jest dystrybutorem prowadzącym sprzedaż wyrobów gotowych dostarczanych przez Spółkę F. Spółka D odpowiada za opracowanie i realizację strategii marketingowej dotyczącej sprzedaży na lokalnym rynku. Wynagrodzenie Spółki D jest ustalane przy zastosowaniu metody TNMM i 3% marży operacyjnej. Spółka D działa w branży produkcji obuwniczej. W roku 2020 i poprzednich spółka osiągała zysk.

Pytanie 1: Czy spółka identyfikuje wpływ COVID-19 na transakcję kontrolowaną?

TAK. Ze względu na zamknięcie stacjonarnych sklepów, Spółka nie ma możliwości realizowania sprzedaży stacjonarnej, jak również wykorzystania opracowanej w tym celu strategii marketingowej.

Pytanie 2: Czy analiza porównawcza jest aktualna?

NIE. Spółka przygotowała analizy porównawcze dla roku 2017. Okres ważności tych analiz upłynął z końcem roku 2019.

³ Zaprezentowanego na stronie 6 niniejszego dokumentu.

Pytanie 3: Czy z relacji Podatnika z podmiotem powiązanym wynika, że Podatnik ponosi konsekwencje ryzyka spowodowanego Pandemią COVID-19?

TAK. Spółka A jako podmiot odpowiedzialny za opracowanie i realizację strategii marketingowej dotyczącej sprzedaży na lokalnym rynku narażona jest na ryzyko związane z niepowodzeniem działań podjętych w tym zakresie, a tym samym np. spadek renomy marki i utraty udziału w rynku.

Wynik przejścia przez schemat decyzyjny: **Aktualizacja analizy porównawczej**

3. Usługi wsparcia (SLA)

Spółka X jest centrum usług wspólnych dla grupy XYZ (dalej: Grupa). Spółka X świadczy usługi wsparcia w szerokim zakresie, obejmujące m.in. HR, marketing, usługi księgowe itp. Metodą wyznaczania ceny za ww. usługi jest TNMM plus 6% marży. Spółka X działa od 2010 roku w branży budowlanej. W roku 2020 i poprzednich latach spółka osiągała zysk. Analiza porównawcza nie wymaga aktualizacji

Pytanie 1: Czy spółka identyfikuje wpływ Pandemii COVID-19 na transakcję kontrolowaną?

NIE. Pomimo przejścia na pracę w trybie zdalnym zachowana została ciągłość usług a wpływ na koszty był nieznaczny. Zakres świadczonych usług nie uległ zmianie.

Pytanie 2: Czy Pandemia COVID-19 miała istotny wpływ na rynek, na którym działa podmiot?

TAK. Transakcje z zakresu działalności podstawowej grupy podmiotów powiązanych (działalność budowlana) mają większą wrażliwość na skutki Pandemii w danej branży. Natomiast usługi wsparcia co do zasady charakteryzują się mniejszą wrażliwością na wahania występujące na rynku działalności głównej.

Pytanie 3: Czy z relacji Podatnika z podmiotem powiązanym wynika, że Podatnik ponosi konsekwencje ryzyka spowodowanego Pandemią COVID-19?

NIE. Podmiot X jest podmiotem o ograniczonym ryzyku świadczącym usługi pomocnicze, na które (jak wskazano powyżej) Pandemia nie miała większego wpływu.

Pytanie 4: Czy okoliczności związane z transakcją kontrolowaną uzasadniają poniesienie konsekwencji związanych z Pandemią?

NIE.

Pytanie 5: Czy analiza porównawcza jest nadal aktualna?

TAK. Podatnik może uzasadnić brak aktualizacji analizy (nie jest to wymagane obowiązującymi przepisami, a ma jedynie wartości pomocniczą)

3.4 Korekta cen transferowych

Potencjalnym rozwiązaniem niepewności spowodowanej Pandemią COVID-19 byłoby zastosowanie w późniejszych okresach mechanizmu korekt cen transferowych (dalej KCT11e) dotyczącej roku dotkniętego wpływem Pandemii COVID-19 ze skutkiem dla korygowanego roku w kolejnym okresie sprawozdawczym. Może to zapewnić elastyczność przy zachowaniu wyniku rynkowego. W szczególności takie podejście pozwoliłoby na dostosowanie cen istotnych dla roku obrotowego 2020 poprzez skorygowane wyniku/rezultatu transakcji w późniejszym okresie, gdy dostępne staną się dokładniejsze informacje umożliwiające doprowadzenie warunków transakcji do zgodności z zasadą ceny rynkowej. W praktyce dane zewnętrzne pochodzące ze sprawozdań finansowych podmiotów za rok 2020 będą dostępne, w tym także w komercyjnych bazach danych, nie wcześniej niż w III-IV kwartale 2021 r.

Takie mechanizmy korekty cen (pod warunkiem, że są zgodne z zasadą ceny rynkowej w określonych warunkach i okolicznościach) rozwiązałyby kwestię braku aktualnych informacji o porównywalnych danych lub innych bezpośrednich dowodów zachowania rynkowego przez podmioty powiązane w odpowiedzi na Pandemię. Biorąc pod uwagę zakres

potencjalnych korekt, należałoby zwrócić uwagę na ich odpowiednią charakterystykę, wszelkie skutki, jakie korekta może mieć na analizę porównawczą za rok obrotowy 2021 oraz ich potencjalne konsekwencje w zakresie podatku VAT i ceł.

Pandemia COVID-19 spowodowała, że podmioty powiązane z wielu branż zmuszone będą do dostosowywania cen transferowych stosowanych w rozliczeniach z powiązanymi kontrahentami do nowych uwarunkowań rynkowych w celu zachowania zasady ceny rynkowej. Określenie wiarygodnego poziomu ceny rynkowej w warunkach Pandemii COVID-19 wymaga elastycznego podejścia, zarówno ze strony podatników jak i organów podatkowych. Pandemia COVID-19 powinna być traktowana jako istotna zmiana okoliczności, mogąca skutkować następczą niezgodnością z zasadą ceny rynkowej, która jest objęta KCT11e.

Biorąc powyższe pod uwagę należałoby rozważyć nie tylko w jakim stopniu pojawienie się sytuacji pandemicznej w roku 2020 miało wpływ na poziom cen w transakcjach porównywalnych do transakcji realizowanych przez danego podatnika, ale również, kiedy podatnik mógł uzyskać informację na temat zmiany ceny rynkowej, tak aby móc odpowiednio zareagować. Nie można racjonalnie oczekiwać, że podatnicy mieli możliwość uzyskania natychmiastowej informacji na temat zmiany poziomu cen rynkowych/warunków rynkowych. Tym samym w sposób oczywisty należy wysnuć wniosek, że dopiero po pewnym czasie podmioty powiązane mogły zareagować aby skorygować ceny, marże czy poziom zyskowności w transakcjach realizowanych z podmiotami powiązanymi. Zatem dostosowanie warunków transakcji przez podmioty powiązane do warunków jakie akceptowały podmioty niezależne będzie niejednokrotnie wymagało dokonania analizy i korekt ex post (w szczególności po uzyskaniu dostępu do danych porównawczych za Okres Pandemii).

Powyższe potwierdzają również Objaśnienia KCT11e, zgodnie z którymi, istota KCT11e polega na urynkowaniu transakcji, dla której ustalone zostały warunki rynkowe (przy ocenie ex-ante), a które następnie (przy ocenie ex-post) stały się nierynkowe (por. pkt 7 Objaśnień KCT11e). Dodatkowo, zgodnie z pkt 25 Objaśnień KCT11e „możliwe jest również dokonanie KCT11e po złożeniu zeznania rocznego”. Innymi słowy, organy podatkowe nie powinny kwestionować dokonanych korekt cen transferowych i wynikających z nich korekt rocznych zeznań podatkowych za Okres Pandemii (np. korekty „in minus” za 2020 rok, w szczególności na podstawie warunku 1 art. 11e UPDOP) dokonanych dopiero po uzyskaniu dostępu do danych porównawczych za 2020 rok (czyli nierzadko po złożeniu zeznania rocznego).

Doprowadzenie warunków transakcji do zgodności z zasadą ceny rynkowej poprzez KCT11e może być opóźnione w czasie biorąc pod uwagę:

- specyfikę transakcji i stosowanego modelu rozliczeń w danym typie transakcji,
- zmienność czynników ekonomicznych mających wpływ na warunki transakcji,
- dostępność wiarygodnych, obiektywnych danych porównawczych, które będą miały zastosowanie do zmienionej sytuacji rynkowej, np. na skutek Pandemii C-19.

Konieczność dokonania korekty cen transferowych w przypadkach bezspornie wynikających z przyczyn wywołanych Pandemią COVID-19 nie jest powodowana ani błędem podatnika, ani oczywistą pomyłką, czy też brakiem należytej staranności w dążeniu do ustalenia poziomu cen na rynkowym poziomie, lecz niemożnością uzyskania właściwej informacji na temat transakcji porównywalnych w czasie dokonywania transakcji. Podatnicy mogli w sposób nieświadomy i niezawiniony realizować transakcje na warunkach odbiegających od rynkowych. Moment uzyskania właściwych informacji na temat cen (marż, narzutów itp.) mógł być odsunięty w czasie, nawet do okresu już po zamknięciu ksiąg i rozliczeniu wyników danego roku finansowego. Nierynkowe warunki transakcji w trakcie roku podatkowego stosowane przez podmioty powiązane na skutek niepewności spowodowanej sytuacją Pandemii C-19, nie są przeszkodą do zastosowania KCT11e w celu urynkowania transakcji. Objaśnienia KCT11e odnoszą się do kwestii możliwości przeprowadzenia KCT11e również w kontekście Pandemii C-19 (por. przykład 5 Objaśnień KCT11e).

3.5 Wytyczne w zakresie przeprowadzenia analizy porównawczej za 2020 i 2021 rok. Dopuszczalność „outcome testing approach”

Rekomendacje Forum Cen Transferowych w zakresie wpływu pandemii Covid-19 na ceny transferowe dla polskich podatników

Porównywalne transakcje niekontrolowane zawarte w tym samym okresie co kontrolowana transakcja są najbardziej wiarygodnymi informacjami do wykorzystania w analizie porównawczej. Informacje te odzwierciedlają zachowanie niezależnych stron w środowisku gospodarczym, które jest takie samo lub zasadniczo podobne do środowiska gospodarczego kontrolowanej transakcji.

Wytyczne OECD oraz Guidance COVID-19 dopuszczają w obszarze cen transferowych dwa rodzaje podejścia do ustalania cen transferowych – zarówno podejście ex-ante (price setting approach) jak i ex-post (outcome testing approach). Polskie przepisy wskazują na stosowanie podejścia ex-ante do ustalania cen transferowych. Jednocześnie, podejście ex-post, polegające na możliwości dokonania korekty cen stosowanych w trakcie roku podatkowego, na podstawie dostępnych danych, jest dopuszczone w polskich przepisach, co wynika również z Objasnień KCT11e.

OECD dopuszcza możliwość stosowania przez podatników mechanizmów wyrównawczych (tzw. price adjustments) mających na celu ustalenie właściwego poziomu rynkowego dochodów podmiotów powiązanych. Zwłaszcza w warunkach Pandemii COVID-19 stosowanie podejścia outcome testing, jest wskazane, a naturalną konsekwencją dopuszczenia takiego podejścia jest właśnie możliwość (a nawet konieczność) dokonywania przez podatników korekt cen transferowych.

4. Straty i alokacja nadzwyczajnych kosztów C-19

L.p.	Guidance COVID-19 (istotne kwestie)	Komentarz wraz z rekomendacją
1	Czy straty i koszty nadzwyczajne C-19 podlegają alokacji pomiędzy powiązanych uczestników transakcji?	Podatnicy powinni każdorazowo dokonać analizy czy straty i koszty nadzwyczajne C-19 podlegają alokacji pomiędzy powiązanych uczestników transakcji biorąc pod uwagę czynniki wskazane poniżej.
2	Jakie czynniki należy wziąć pod uwagę przy alokacji strat i nadzwyczajnych kosztów C-19?	W rozdziale II Guidance COVID-19, poświęconym zagadnieniu strat i nadzwyczajnych kosztów C-19, przeważa teza o konieczności opierania się na rekomendacjach zawartych w Wytycznych OECD z 2017 r. Wytyczne odnoszące się do analizy ryzyka w kontrolowanej transakcji powinny być uwzględnione w ustaleniu, czy i w jaki sposób straty (i zyski) winny być alokowane pomiędzy podmiotami powiązanymi. Guidance COVID-19 zawiera również rekomendacje specyficznie odnoszące się do negatywnych skutków C-19, np. dotyczące alokacji nadzwyczajnych kosztów C-19. Guidance COVID-19 wskazują, że w procesie decyzyjnym dotyczącym zasadności i sposobu alokacji nadzwyczajnych kosztów C-19, poza wspomnianą analizą ryzyka właściwie wytyczonej transakcji, do której odnoszą się nadzwyczajne koszty C-19, zasadnicze znaczenie mają dane porównawcze obejmujące faktyczne działania biznesowe związane z alokacją nadzwyczajnych kosztów C-19, podejmowane przez niezależne podmioty na porównywalnym rynku i w porównywalnych okolicznościach. Przy ocenie wpływu C-19 na Transakcje kontrolowane w kontekście wymogu stosowania cen rynkowych należy w pierwszej kolejności stosować się do przepisów UPDOP oraz UPDOF i wydanych na ich podstawie Rozporządzeń. Wytyczne OECD oraz dodatkowe objaśnienia zawarte w Guidance COVID-19 powinny również być źródłem informacji wykorzystanych przez podatnika do oceny rynkowości w Transakcjach kontrolowanych, a także w procesie decyzyjnym dotyczącym zasadności alokacji skutków C-19 w ramach grupy podmiotów powiązanych. Wpływ C-19 na działalność podmiotów powiązanych wymagać może: • dodatkowych działań podatnika ukierunkowanych na ustalenie lub zachowanie rynkowych warunków transakcji kontrolowanej, • właściwego uzasadnienia przyjętej ceny transferowej w ramach analizy cen transferowych, czy też • rzetelnego udokumentowania wpływu C-19 na rynek, na którym przeprowadzana jest transakcja kontrolowana, - nie tylko w przypadku poniesienia strat lub nadzwyczajnych kosztów C-19, ale w każdej sytuacji, gdy C-19 ma istotny wpływ na transakcje kontrolowane. W procesie identyfikacji i szczegółowego określenia wpływu C-19 na transakcję kontrolowaną, istotnego znaczenia nabiera analiza funkcjonalna przeprowadzona na potrzeby opisu przebiegu transakcji kontrolowanej, uprzednio właściwie wytyczonej. W związku z powyższym, rzeczywisty rozkład funkcji, aktywów i ryzyk ma znaczenie w ocenie, czy dana strona transakcji kontrolowanej może wygenerować stratę lub ponosić nadzwyczajne koszty C-19. Alokacja negatywnych skutków C-19 powinna również uwzględniać dostępne dla podatnika informacje na temat działań podmiotów niezależnych w porównywalnych okolicznościach. Odniesienie się do zewnętrznych danych

L.p.	Guidance COVID-19 (istotne kwestie)	Komentarz wraz z rekomendacją
		porównawczych możliwe jest tylko w sytuacji, gdy podatnik jest lub może być w posiadaniu takich danych.

4.1 Uwagi ogólne

Biorąc pod uwagę bardzo zróżnicowany wpływ pandemii C-19 na działalność grup podmiotów powiązanych, przedstawione w niniejszym rozdziale Rekomendacje powinny być stosowane, biorąc pod uwagę również następujące założenia:

- Koszty identyfikowane jako nadzwyczajne, spowodowane pandemią C-19, nie podlegają w sposób automatyczny alokacji pomiędzy powiązanych uczestników transakcji, niezależnie od ich profilu funkcjonalnego;
- W procesie decyzyjnym dotyczącym ewentualnej alokacji strat, powstałych na skutek materializacji ryzyk wywołanych pandemią C-19, powinien być analizowany całościowo przebieg transakcji, w tym profil funkcjonalny stron transakcji, zarówno przed wybuchem pandemii C-19, jak i w trakcie oddziaływania jej wpływu, z zachowaniem zasady arm's length.

4.2 Rekomendacje szczegółowe

L.p.	Obszar	Treść rekomendacji
1	Jak identyfikujemy koszty nadzwyczajne C-19?	W wyniku C-19 wiele przedsiębiorstw poniosło koszty o charakterze jednorazowym lub wdrożyło rozwiązania generujące dodatkowe koszty w perspektywie długoterminowej. Przykładowo mogły być to koszty związane z: • zakupem środków ochrony osobistej, • dostosowaniem warunków pracy do obowiązujących wymogów, • wdrożeniem rozwiązań informatycznych i zarządczych dla pracy zdalnej, • likwidacją niesprzedanych towarów handlowych, • dodatkowymi kosztami finansowania działalności, np. w przypadku problemów płynnościowych, • odszkodowaniami wynikającymi z niewywiązania się z zawartych umów, • niekorzystnymi zmianami w relacjach handlowych (np. zmiana dostawców / odbiorców), • wydłużeniem i skomplikowaniem procesów logistycznych, • dostosowaniem się do wymogów prowadzenia działalności stawianych przez rządy lub wynikających z ze zmienionych potrzeb konsumentów. Nie wszystkie koszty, jakie wystąpiły na skutek wybuchu pandemii C-19 należy kwalifikować do nadzwyczajnych kosztów C-19. W ocenie, czy mamy do czynienia z nadzwyczajnymi kosztami C-19 zasadnicze znaczenie ma ustalenie, czy koszty te mogłyby wystąpić, gdyby nie wystąpiły okoliczności C-19 (koszty o charakterze jednorazowym, nadzwyczajnym) lub czy ich ponoszenie w dłuższym horyzoncie czasowym jest związane z okresem utrzymywania się C-19 lub obowiązywania obostrzeń rządowych związanych z zapobieganiem rozprzestrzeniania się C-19 lub zmianami makro- i mikrootoczenia wynikającymi z pandemii C-19 (koszty o charakterze okresowym, nadzwyczajnym). Dla przykładu koszty związane z dostosowaniem infrastruktury w związku z wdrożeniem pracy zdalnej, nie powinny być traktowane jako nadzwyczajne koszty C-19, jeśli w długiej perspektywie czasowej praca zdalna będzie przez przedsiębiorstwo utrzymywana.

L.p.	Obszar	Treść rekomendacji
2	Jakie czynniki należy wziąć pod uwagę w procesie decyzyjnym związanym z alokacją kosztów nadzwyczajnych?	W ocenie, czy mamy do czynienia z nadzwyczajnymi kosztami C-19, powinny być wzięte pod uwagę okoliczności i cel poniesienia tych kosztów, a w szczególności: • czy są to koszty poniesione jednorazowo w związku z nałożonymi obostrzeniami rządowymi, czy też są one związane z trwałymi zmianami w sposobie prowadzenia działalności, • czy koszty mają związek z kontrolowaną transakcją oraz czy ich poniesienie jest spójne z rozkładem funkcji i ryzyk pomiędzy stronami transakcji, • czy koszty mają wygenerować korzyści w przyszłości lub zapobiec możliwym stratom, • czy kosztom nadzwyczajnym C-19 towarzyszą oszczędności kosztowe w związku z ograniczeniem innych kosztów, które na skutek C-19 nie są ponoszone (np. koszty delegacji, utrzymania pomieszczeń biurowych, energii elektrycznej, itp.). Istotną kwestią jest sposób ujęcia kosztów nadzwyczajnych C-19 w rachunku zysków i strat, bowiem koszty te mogą być w różny sposób traktowane przez poszczególne podmioty (np. jako koszty operacyjne lub nadzwyczajne, nieoperacyjne). Ma to znaczenie, zarówno przy kwalifikacji kosztów do nadzwyczajnych kosztów C-19, jak i w procesie decyzyjnym związanym z alokacją kosztów, sposobem dokonania alokacji oraz przy przeprowadzaniu analiz porównywalności. Alokacja nadzwyczajnych kosztów C-19 rozumiana jest jako ustalenie, który podmiot powinien ostatecznie ponieść ciężar finansowy kosztów nadzwyczajnych. Jeżeli z analizy funkcjonalnej prawidłowo wytyczonej transakcji wynika, że poniesione przez podmiot koszty nadzwyczajne nie powinny być ponoszone przez ten podmiot, jako że nie są związane z ryzykami, przypisanymi do tego podmiotu, ciężar tych kosztów powinien zostać przeniesiony na inne podmioty, w szczególności poprzez uwzględnienie tych kosztów w cenie transferowej. W przypadku włączenia tych kosztów do bazy kosztowej, istotne jest określenie czy koszty C-19 powinny zostać przeniesione stosując marżę zysku, czy poprzez ich przeniesienie bez marży (<i>ang. pass-through</i>). Należy stosować ogólne zasady Wytycznych OECD przy określeniu, czy ma być naliczona marża w przypadku alokacji kosztów C-19 na inne podmioty. Istotne jest wykazanie czy uwzględnienie kosztów nadzwyczajnych w cenie transferowej lub w analizie cen transferowych lub ich bezpośrednia alokacja na spółki są spójne z rzeczywistą analizą funkcjonalną dla transakcji kontrolowanej z uwzględnieniem wpływu C-19, w szczególności mając na względzie historyczny przebieg transakcji lub dotychczasowe założenia przyjmowane na potrzeby analizy cen transferowych. Należy również uwzględnić wnioski z analizy porównawczej przeprowadzonej na próbie podmiotów niezależnych, analizę branży lub otoczenia gospodarczego. W procesie decyzyjnym związanym z dokonaniem alokacji nadzwyczajnych kosztów C-19, powinny być wzięte pod uwagę następujące przykładowe ustalenia dokonane na podstawie analizy funkcjonalnej oraz badania porównywalności: • czy alokacja kosztów wynika z rozkładu funkcji i ryzyka pomiędzy stronami w prawidłowo wytyczonej transakcji kontrolowanej, • czy przeniesienie ryzyka w całości lub części na drugi podmiot powiązany nie stoi w sprzeczności z umownym przypisaniem danego ryzyka wyłącznie do pierwszego podmiotu,

L.p.	Obszar	Treść rekomendacji
3	Czy analiza ryzyka przed i w Okresie Pandemii ma istotne znaczenie dla alokacji strat i kosztów nadzwyczajnych C-19?	• czy alokacja kosztów jest spójna z historyczną praktyką (analizą ryzyka) w odniesieniu do porównywalnych okoliczności, jakie miały miejsce w transakcji kontrolowanej przed wybuchem pandemii C-19, • czy jeżeli nastąpiła zmiana przypisania ryzyka do spółki w trakcie C-19, to czy podmioty niezależne zaakceptowałyby taką zmianę, • czy analogiczne koszty ponoszone są przez podmioty niezależne, a jeśli tak, to w jaki sposób są lub mogą być traktowane, w szczególności w jaki sposób są alokowane, • czy dochodzi do ograniczenia innych kosztów. Alokacja nadzwyczajnych kosztów C-19 rozumiana jako przeniesienie ciężaru tych kosztów na inne podmioty, może nastąpić w szczególności poprzez uwzględnienie tych kosztów w cenie transferowej lub poprzez ich przeniesienie bez marży np. poprzez refakturę lub rekompensowanie w inny sposób. Temat refaktur był przedmiotem prac Grupy roboczej nr 3 zatwierdzonych podczas V Forum Cen Transferowych 12 marca 2019 r. Zgodnie z rekomendacjami zawartymi w ww. opracowaniu rozliczenie kosztów może nastąpić bez narzutu, gdy: • nie było istotnej wartości dodanej po stronie podmiotu dokonującego refaktury, • rozliczenie nastąpiło w racjonalnym czasie przy uwzględnieniu czasu niezbędnego na dokonanie i akceptację rozliczenia. W innych przypadkach narzut powinien być rozważany. W przypadku refaktury, o ile strony uznały jej zasadność, powinny obowiązywać analogiczne zasady, jak w przypadku refaktur innego typu kosztów. Należy jednak mieć na uwadze wyjątkowe okoliczności poniesienia nadzwyczajnych kosztów C-19, takie jak chociażby: • nieprzewidywalność ich poniesienia, • konieczność natychmiastowego ich poniesienia, • trudność w oszacowaniu ich ostatecznej skali, • konieczność szybkiego wypracowania rozwiązań organizacyjnych, wspólnej strategii i porozumień pomiędzy podmiotami z grupy. Te wyjątkowe okoliczności powinny być brane pod uwagę przy ocenie rynkowych warunków w odniesieniu do refaktury. Podczas analizy ryzyk ponoszonych przez strony transakcji należy szczegółowo rozważyć ekonomiczne przyczyny związane ze zmianą alokacji ryzyk między stronami transakcji przed i w Okresie Pandemii, biorąc pod uwagę właściwie wytyczoną transakcję. W szczególności, mogą się pojawić wątpliwości, gdy przed Okresem Pandemii dystrybutor o ograniczonych ryzykach nie ponosił ryzyk rynkowych co skutkowało ograniczonym poziomem marży, zaś w Okresie Pandemii ten sam dystrybutor ma przypisane ryzyka rynkowe, które mają uzasadniać poniesienie straty przez ten podmiot. Istotne jest przy tym nie samo określenie /nazwa profilu funkcjonalnego podmiotu powiązanego (np. podmiot rutynowy, podmiot prosty, podmiot ponoszący ograniczone ryzyka) lecz faktyczne ponoszenie danego rodzaju ryzyka, w ramach prawidłowo wytyczonej transakcji. Tym samym, podział funkcji, ryzyk i aktywów między stronami nie jest determinowany przez nazwę badanej transakcji (np. produkcja kontraktowa, dystrybucja obciążona niskim ryzykiem), lecz faktycznym przebiegiem transakcji. Istotna jest zatem analiza i potencjalna rewizja alokacji ryzyka z okresu sprzed C-19. Ocena przypisania ryzyk w Okresie Pandemii oraz wcześniejszym może mieć również znaczenie dla zidentyfikowania restrukturyzacji, zmiany profilu funkcjonalnego lub innej formy reorganizacji działalności.

L.p.	Obszar	Treść rekomendacji
4	<i>W jakich okolicznościach biznesowych zasadna jest alokacja nadzwyczajnych kosztów C-19?</i>	Właściwe wytyczenie transakcji w Okresie Pandemii oraz wcześniejszym oraz ocena czy działanie podatnika jest zgodne z poprawnie wytyczoną transakcją jest kluczowe dla: • alokacji kosztów nadzwyczajnych /strat związanych z C-19 • oraz analizy potencjalnych zdarzeń restrukturyzacyjnych. Alokacja nadzwyczajnych kosztów C-19 (przeniesienie na inne podmioty) może być zasadna w szczególności w przypadku, gdy koszty zostały poniesione: • przez stronę transakcji kontrolowanej, której ryzyko ponoszenia takich kosztów lub pewnej ich części nie zostało przypisane w analizie funkcjonalnej, • przez jeden podmiot z grupy na rzecz lub w imieniu innych podmiotów tej grupy, • przez jeden podmiot z grupy w celu uzyskania korzyści lub zwolnienia z ponoszenia kosztów przez inne podmioty z grupy, • o łącznej wartości w odniesieniu do podmiotu, która wykraczałaby poza poziom akceptowalny przez porównywalne podmioty niepowiązane (w szczególności podmiotów powiązanych o prostym profilu funkcjonalnym), • hipotetycznie również przez podmioty niezależne na porównywalnym rynku i w porównywalnych okolicznościach i mogłaby mieć zastosowanie alokacja tych kosztów. Podatnik powinien kierować się racjonalnością biznesową przy podejmowaniu decyzji o alokacji nadzwyczajnych kosztów C-19 oraz bazować na dostępnych danych porównawczych. Istotne jest ustalenie (o ile podatnik dysponuje właściwymi danymi porównawczymi) czy podmioty niepowiązane działające w porównywalnym modelu biznesowym, na porównywalnym rynku i w podobnych okolicznościach zgodziłyby się na poniesienie nadzwyczajnych kosztów C-19 bez próby przeniesienia części lub całości tych kosztów na partnerów zewnętrznych (w tym klientów). Ponadto, przedmiotem analizy pod kątem zgodności z zasadą ceny rynkowej w procesie decyzyjnym, podejmowanym w ramach grupy, związanym z alokacją nadzwyczajnych kosztów C-19 powinny być: • skutki finansowe stron ponoszących koszty w scenariuszu bez alokacji kosztów na inne podmioty i uwzględniając alokację kosztów w perspektywie krótko- i długoterminowej, • ocena zdolności podmiotów do poniesienia kosztów, • ewentualne korzyści krótko- i długoterminowe poniesionych kosztów i ich rozkład pomiędzy podmioty z grupy, • opcje realistycznie dostępne, • zachowania podmiotów z branży, w jakiej działała podmiot. Wiodącą zasadą alokacji kosztów nadzwyczajnych związanych z pandemią C-19 na właściwy podmiot, powinno być oparcie się na analizie funkcjonalnej, w tym w szczególności na analizie podziału ryzyk między stronami transakcji. Jednocześnie, biorąc pod uwagę szczególną sytuację jaką wywołała pandemia, zasadne jest uzupełnienie analizy cen transferowych o informacje dotyczące faktycznego zachowania podmiotów trzecich w danej branży i na danym rynku, jeśli są dostępne dane porównawcze. W celu określenia wpływu nadzwyczajnych kosztów C-19 na ustalenie cen transferowych na warunkach rynkowych, przydatne mogą być pomocniczo informacje o tym, jakiego rodzaju koszty nadzwyczajne poniosły podmioty niezależne, oraz czy były one w stanie przenieść te koszty na swoich kontrahentów.
5	<i>Jak koszty nadzwyczajne C-19 powinny zostać</i>	Przy przeprowadzaniu analizy porównawczej za okresy dotknięte pandemią, istotne jest określenie jak powinny zostać odzwierciedlone koszty nadzwyczajne C-19.

L.p.	Obszar	Treść rekomendacji
	<i>ujęte w analizie porównawczej?</i>	Ujęcie kosztów nadzwyczajnych w analizie porównawczej uzależnione będzie od tego, do którego podmiotu powinien być alokowany ciężar tych kosztów. W sytuacji, gdy koszty nadzwyczajne poniesione przez dany podmiot, związane są z prawidłowo przypisanymi do tego podmiotu funkcjami lub ryzykami, ciężar tych kosztów powinien zostać alokowany do tego podmiotu, tzn. koszty te powinny zostać ujęte w wynikach tego podmiotu. W tym przypadku, koszty te powinny zostać, co do zasady, wyłączone przy przeprowadzaniu analizy porównawczej przy wyliczaniu wskaźnika rentowności badanego podmiotu⁴. Korekty porównywalności mogą być konieczne w celu uwzględnienia kosztów nadzwyczajnych ujętych jako pozycje operacyjne lub nieoperacyjne. Korekty dotyczące księgowego ujęcia kosztów nadzwyczajnych są wskazane jedynie w przypadku, gdy ich dokonanie doprowadzi do zwiększenia porównywalności analizy. Taka korekta byłaby potrzebna, jeżeli podmiot kontrolowany ujął przykładowo koszty zakupu środków ochrony jako koszty wytworzenia produktów, podczas gdy podmioty porównywalne mogły ująć te koszty jako koszty sprzedaży lub ogólnego zarządu, i jeżeli przedmiotem analizy jest porównanie poziomu marży brutto. Ogólne zasady przeprowadzania analiz porównawczych w okresach objętych pandemią, określone z pkt 1 niniejszych Rekomendacji (Analiza Porównawcza), znajdują zastosowanie w pozostałym zakresie. W sytuacji, gdy koszty nadzwyczajne poniesione przez dany podmiot, nie są związane z funkcjami i ryzykami przypisanymi do tego podmiotu w prawidłowo wytyczonej transakcji, ciężar tych kosztów powinien zostać przeniesiony na ten podmiot, który ponosi ryzyka lub pełni funkcje, których te koszty dotyczą. Określenia wymaga, czy przeniesienie powinno zostać dokonane poprzez włączenie kosztów do bazy kosztowej z zastosowaniem marży zysku, czy poprzez przeniesienie bez marży (pass-through). W przypadku, gdy zasadne jest zastosowanie marży, do określenia jej wysokości stosuje się zasady przeprowadzania analiz porównawczych w okresach objętych pandemią, określone w sekcji 1 niniejszych Rekomendacji (Analiza Porównawcza). W przypadku wykorzystywania: - danych porównawczych sprzed Okresu Pandemii, konieczne jest eliminowanie kosztów nadzwyczajnych C-19 z wyniku podmiotu badanego w celu zapewnienia lepszej porównywalności danych - danych porównawczych z Okresu Pandemii, należy podjąć próbę weryfikacji czy podmioty z próby porównawczej ponosiły podobne kategorie kosztów nadzwyczajnych C-19 i w zależności od doboru wskaźnika finansowego do najbardziej właściwej metody dokonać oceny czy koszty nadzwyczajne C-19 powinny zostać eliminowane zarówno po stronie podmiotu badanego, jak również po stronie danych zawartych w próbie porównawczej. Co do zasady, korekty/eliminacja kosztów powinny być dokonane jedynie, gdy zapewniają lepszą porównywalność danych.
6	<i>Jak identyfikujemy straty w kontekście wpływu Pandemii COVID-19?</i>	Na skutek Pandemii COVID-19 podmioty gospodarcze mogą ponosić straty. Straty te mogą wynikać np. z obniżenia przychodów ze sprzedaży w wyniku pandemii C-19 na skutek spadku popytu, braku możliwości pozyskania lub dostarczenia produktów lub usług i/ lub poniesienia kosztów nadzwyczajnych C-19.

⁴ Z Guidance COVID-19 wynika, że przy dokonaniu wyłączenia kosztów nadzwyczajnych z kalkulacji wskaźnika, na ile to możliwe, należy zapewnić, aby koszty nadzwyczajne zostały wyłączone zarówno u podmiotu kontrolowanego, jak i u podmiotów z próby podmiotów porównywalnych. Należy dochować należytej staranności przy sprawdzaniu, czy porównywalne przedsiębiorstwa poniosły analogiczne koszty nadzwyczajne.

L.p.	Obszar	Treść rekomendacji
7	Czy podmioty o ograniczonym ryzyku są uprawnione do ujęcia kosztów nadzwyczajnych C-19 lub strat wynikających z Pandemii COVID-19 w rozliczeniach grupowych?	Przykłady sytuacji mogących powodować straty w kontekście Pandemii COVID-19: • spadek popytu na produkty powodujący brak możliwości pełnego pokrycia kosztów stałych; • utrata klienta, dostawcy lub kontaktu, który w zwykłych okolicznościach powinien przynieść zyski; • zawieszenie produkcji/działalności na skutek ograniczeń administracyjnych; • zakłócenia w dostawach niezbędnych dla prowadzenia działalności; • problemy płynnościowe ze strony kontrahenta skutkujące brakiem zapłaty za towary lub usługi; • konieczność zmiany sposobu działalności do nowych okoliczności i ograniczeń, • niekorzystne wahania cenowe wywołane czynnikami zewnętrznymi, mającymi związek z Pandemią COVID-19. W kontekście analizy cen transferowych istotne jest określenie, który podmiot powinien ponosić straty C-19. Ze względu na podstawową zasadę przypisywania strat spowodowanych pandemią do podmiotów, które ponoszą ryzyko, z którymi te straty są związane, istotne jest również określenie w jakich warunkach straty mogą być ponoszone przez podmioty o tzw. „ograniczonym ryzyku”. Pomimo, że termin „ograniczone ryzyko” nie został zdefiniowany w Wytycznych OECD, na potrzeby rozważań w zakresie wpływu pandemii na poziom cen transferowych przyjęto, że podmiot o ograniczonym ryzyku to przedsiębiorstwo które charakteryzuje się ograniczonym poziomem funkcji i ryzyk (par. 9.2 rozdz. IX Wytycznych). W praktyce podmioty o ograniczonym ryzyku to np. producenci kontraktowi i prości dystrybutorzy, którzy otrzymują stałe wynagrodzenie od zleceniodawcy – podmiotu powiązanego. Istotne jest przy tym nie samo określenie/nazwa profilu funkcjonalnego podmiotu powiązanego (np. podmiot rutynowy, podmiot prosty, podmiot ponoszący ograniczone ryzyko) lecz faktyczne ponoszenie danego rodzaju ryzyka, w ramach prawidłowo wytyczonej transakcji. Tym samym, podział funkcji, ryzyk i aktywów między stronami nie jest determinowany przez nazwę badanej transakcji (np. produkcja kontraktowa, dystrybucja obciążona niskim ryzykiem), lecz faktyczny przebieg transakcji. Negatywny wpływ Pandemii COVID-19 może być alokowany na podmioty, które zgodnie z założeniami w kontrolowanej transakcji, powinny osiągać określony poziom zysku. Ma to szczególne znaczenie dla podmiotów o tzw. ograniczonych funkcjach i ryzykach. Wykazanie straty na działalności lub w odniesieniu do transakcji kontrolowanej w wyniku np. poniesienia nadzwyczajnych kosztów C-19 w przypadku podmiotów o prostym profilu funkcjonalnym może być uzasadnione w krótkim okresie przy założeniu, że wszelkie znane dla podatnika fakty i okoliczności oraz zgromadzona dokumentacja wskazywać będą, że warunki transakcji kontrolowanej zostały określone na warunkach jakie ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane. Odrębnej analizy wymaga ocena na podstawie analizy funkcjonalnej właściwie wytyczonej transakcji, czy i w jakim stopniu funkcje i ryzyka podmiotu rutynowego uzasadniają ponoszenie konkretnego ryzyka wywołanego Pandemią COVID-19. Jeżeli strona transakcji kontrolowanej nie jest zgodnie z warunkami transakcji obciążona danym ryzykiem, np. kredytowym, wówczas nie powinna partycypować w ponoszeniu negatywnych skutków związanych z materializacją tego ryzyka. Dodatkowo należy zwrócić uwagę na to, czy alokacja negatywnych skutków Pandemii C-19 na dany podmiot lub podmioty w transakcji kontrolowanej jest spójna z historycznym rozkładem ryzyka pomiędzy stronami

L.p.	Obszar	Treść rekomendacji
8	W jakich okolicznościach dystrybutor/ producent o ograniczonym ryzyku może ponieść straty w związku z Pandemią C-19?	transakcji kontrolowanej. Zachowanie spójności w analizie ryzyka sprzed Okresu Pandemii i w trakcie jej trwania jest bardzo istotnym elementem oceny w zakresie zasadności alokacji ryzyka na dany podmiot. Może się również okazać, że na skutek wpływu Pandemii C-19 konieczna jest zmiana w relacjach handlowych lub renegotjacja kontraktów, w wyniku których dochodzi do zmiany w rozkładzie funkcji i ryzyk w kontrolowanej transakcji. Wówczas konieczne jest uzasadnienie, że w sytuacji zmiany relacji handlowych lub renegotjacji kontraktów zachowana została tzw. zasada arm's length. Zgodnie z Wytycznymi OECD podmioty o ograniczonych funkcjach nie generują strat w długim okresie, w związku z tym dopuszczona jest możliwość poniesienia przez nie straty w krótkim okresie, biorąc pod uwagę wskazówki zawarte w pkt 4. W ramach oceny, czy dany podmiot o ograniczonym ryzyku może ponieść straty z tytułu Pandemii C-19, kluczowe znaczenie ma analiza ryzyk ponoszonych przez strony transakcji. W szczególności w sytuacji spadku popytu na produkty oraz gdy skala sprzedaży nie pozwala na pokrycie lokalnych kosztów stałych, dystrybutor o ograniczonych ryzykach może w praktyce ponosić ryzyka związane z rynkiem a przez to być uprawnionym do odnotowania strat związanych z materializacją tego ryzyka z sytuacji Pandemii C-19. Jednakże, gdy podmiot o ograniczonym ryzyku w praktyce nie ponosi ryzyk związanych z rynkiem lub innych specyficznych ryzyk, wówczas nie powinien ponosić on strat wynikających z materializacji tych ryzyk. W konsekwencji, dla określenia możliwości ponoszenia strat przez podmioty o ograniczonym ryzyku, istotna jest ocena relacji ekonomicznych i finansowych, obejmująca również analizę i potencjalną rewizję alokacji ryzyka z okresu sprzed C-19. Ocena przypisania ryzyk w Okresie Pandemii oraz wcześniejszym może mieć również znaczenie dla zidentyfikowania restrukturyzacji, tj. przeniesienia istotnych ryzyk między podmiotami powiązanymi, które mogą w niektórych przypadkach wymagać między tymi podmiotami rekompensaty. Istotne jest właściwe wytyczenie transakcji w Okresie Pandemii oraz wcześniejszym oraz ocena czy działanie podatnika jest zgodne z poprawnie wytyczoną transakcją. W sytuacji spadku popytu na produkty w związku z Pandemią C-19, dystrybutor/ producent o ograniczonych ryzykach ponoszący ryzyko rynkowe zgodnie z właściwie wytyczoną transakcją, może w warunkach rynkowych ponieść stratę w związku z materializacją tego ryzyka. Zakres straty w tej sytuacji będzie uzależniony od: • warunków oraz istotnych okoliczności ekonomicznych transakcji • odniesienia tych warunków do porównywalnych transakcji na rynku • zastosowania najbardziej właściwej metody ustalania cen transferowych. W tym przypadku, gdy metoda marży transakcyjnej netto lub metoda ceny odprzedaży została uznana za najbardziej właściwą metodę zaś porównywalni dystrybutorzy/ producenci mogli w porównywalnych okolicznościach osiągnąć stratę, to podmiot badany również będzie uprawniony do wykazania strat na tym typie działalności. Dla dystrybutora/ producenta o ograniczonym ryzyku, który nie ponosi ryzyka rynkowego lub innego znaczącego ryzyka, przypisanie negatywnych skutków Pandemii C-19 do tego podmiotu w długim okresie będzie niewłaściwe. Możliwość alokowania strat związanych z wystąpieniem Pandemii C-19 powinna być ograniczona do krótkiego okresu, przy czym wysokość tej straty nie powinna wykroczyć poza poziom, jaki mogłyby zaakceptować podmioty niepowiązane. Sytuacja, w której lokalnie działający podmiot o ograniczonym

L.p.	Obszar	Treść rekomendacji
9	W jakich okolicznościach związanych z Pandemią C-19 należy rozważyć renegocjację umów?	profilu funkcjonalnym ponosi stratę w Okresie Pandemii wymaga uzasadnienia i wykazania, iż ponoszona strata wynika z analizy funkcjonalnej oraz jest ściśle związana z negatywnym wpływem Pandemii C-19. Nadzwyczajne okoliczności powstałe na skutek kryzysu wywołanego przez Pandemię C-19, mogą powodować zmiany w relacjach handlowych, także pomiędzy podmiotami powiązanymi. Na podatniku ciąży ciężar uzasadnienia zmian warunków w transakcji kontrolowanej, m.in. wskazującego na zgodność z działaniami podmiotów niepowiązanych na porównywalnym rynku i w porównywalnych okolicznościach (o ile podatnik posiada właściwe dane porównawcze). Zmiana warunków handlowych może być uzasadniona dążeniem do minimalizacji strat lub zabezpieczenia potencjału zysku w długiej perspektywie czasowej przez strony transakcji kontrolowanej. Duże znaczenie ma również analiza opcji realistycznie dostępnych dla stron transakcji kontrolowanej oraz stosowanie się do zasady arm's length, w szczególności w ocenie dokonywanych zmian w kontekście zasadności wypłaty rekompensaty pomiędzy podmiotami powiązanymi. Podmioty, które w wyniku zmiany otoczenia ekonomicznego rozpoznają straty finansowe na skutek Pandemii C-19, mogą rozważyć wdrożenie procedury renegocjacji umów grupowych, jeżeli takie renegocjacje przeprowadziłyby w podobnych okolicznościach podmioty niezależne lub otoczenie rynkowe generuje ewentualne powstanie nowego rozkładu ryzyka lub funkcji. Celem takich działań może być m.in. korekta ponoszonych kosztów i uzyskiwanych przychodów przez uczestników badanej transakcji. Celem zmian klauzul umownych może być również zminimalizowanie ewentualnych strat, ich wyeliminowanie lub uzgodnienie zasad alokacji kosztów lub strat nadzwyczajnych. Guidance C-19 określają Pandemię C-19 jako „ryzyko zagrożenia” (ang. „hazard risk”), a nie jako „siłę wyższą”. Dalej Guidance C-19 formułują naczelną zasadę, iż skutki negatywne Pandemii C-19 powinien ponosić ten podmiot, u którego zmaterializowało się prawidłowo przypisane ryzyko, na które miał/ma wpływ Pandemii C-19. Tym samym należy wnioskować, że wystąpienie skutków Pandemii C-19 nie oznacza automatycznie wystąpienia „siły wyższej”.
10	Kiedy zastosowanie klauzuli tzw. „siły wyższej” może być uzasadnione ze względu na Pandemię C-19?	Guidance COVID-19 wskazują również, że w skrajnych okolicznościach wywołanych przez Pandemię C-19, klauzula „siły wyższej” może mieć zastosowanie, przy czym istotne z punktu widzenia jej zastosowania jest właściwe wytyczenie transakcji, bazujące na faktycznym działaniu stron transakcji a nie tylko na zapisach umownych. Skala wpływu Pandemii C-19 na daną transakcję, moment zastosowania w Okresie Pandemii a także praktyka w danej branży, której dotyczy transakcja również powinny zostać wzięte pod uwagę, przy analizie możliwości zastosowania tej klauzuli. Dokładna analiza kontrolowanej transakcji, w tym warunków kontraktowych oraz konstrukcji klauzuli „siły wyższej” w konkretnej umowie będzie determinowała czy odwołanie do siły wyższej w sytuacji C-19 jest dopuszczalne. W szczególności fakt zawarcia w umowie klauzuli „siły wyższej” nie będzie automatycznie oznaczał, że strony mogą ją zastosować na skutek Pandemii C-19 oraz brak takiej klauzuli nie będzie automatycznie oznaczał, że strony nie mogą się na nią powołać.

L.p.	Obszar	Treść rekomendacji
		Istotna będzie również analiza zachowania podmiotów niezależnych. Przykładowo, interwencja rządu, która zmusza przedsiębiorcę do zamknięcia fabryki może być zakwalifikowana jako zdarzenie nieprzewidywalne i pozostające poza kontrolą podmiotów trzecich, jednak możliwe jest, że żadne z przedsiębiorstw niezależnych nie powołałoby się na klauzulę „siły wyższej” w tej sytuacji, gdyby zakłócenie miało charakter krótkotrwały. W sytuacji, gdy umowa między podmiotami powiązanymi nie zawiera klauzuli „siły wyższej”, strony transakcji mają możliwość dokonania renegotjacji umowy. Taka zmiana powinna zostać oceniona pod kątem jej zgodności z właściwie wytyczoną transakcją oraz faktycznym działaniem stron transakcji, a także z możliwymi do ustalenia przez podatnika działaniami po stronie podmiotów niezależnych.

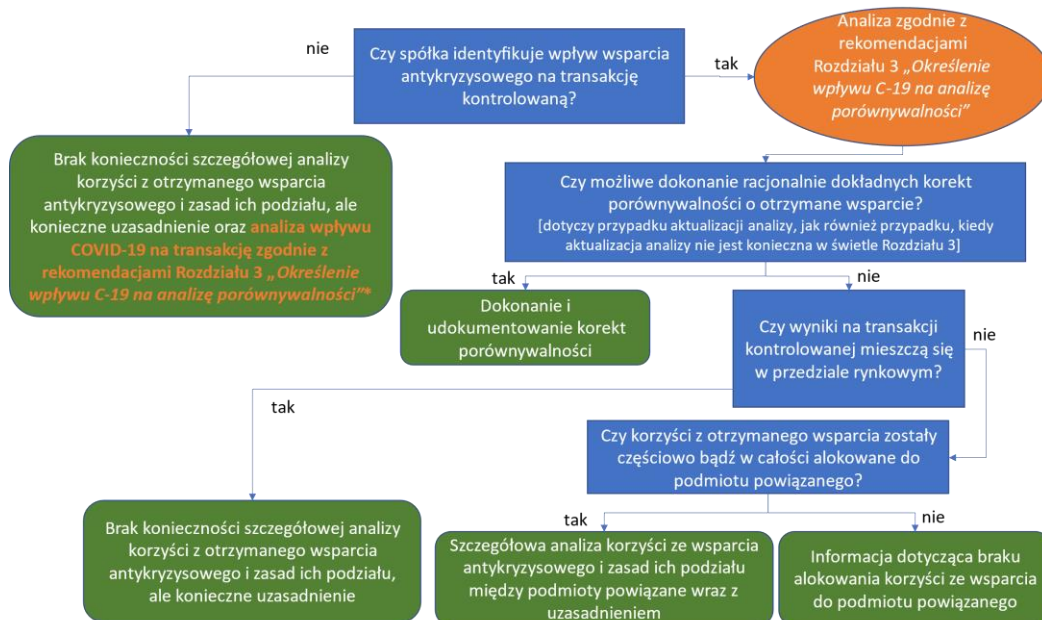
5. Traktowanie wsparcia antykryzysowego

5.1 Uwagi ogólne

Badanie porównywalności za okres, na który Pandemia COVID-19 miała wpływ, powinno **uwzględniać analizę ekonomicznego wpływu wsparcia antykryzysowego** na transakcję kontrolowaną.

Otrzymane wsparcie może wpływać na ceny transferowe w następujący sposób: (i) wsparcie otrzymane przez podmiot powiązany może mieć bezpośredni lub pośredni wpływ na warunki, w tym cenę, konkretnej transakcji kontrolowanej, (ii) wsparcie otrzymane przez podmiot niepowiązany może wpływać na otoczenie ekonomiczne transakcji oraz ceny / rentowność w transakcjach porównywalnych (patrz punkt 3.2 Rekomendacji).

W przypadku **gdy otrzymanie pomocy antykryzysowej zostanie zidentyfikowane jako czynnik ekonomicznie istotny** badanie porównywalności transakcji powinno obejmować określenie i wycenę korzyści wynikających z otrzymanego wsparcia oraz podział tych korzyści między podmioty powiązane na warunkach, jakie ustaliłyby podmioty niepowiązane. W przypadku stosowania porównania opartego o zewnętrzne dane porównawcze, z uwagi na brak wystarczająco dokładnych danych o sposobie ujęcia wsparcia antykryzysowego w księgach przez podmioty niepowiązane, **określenie ww. korzyści oraz udowodnienie sposobu ich podziału między podmiotami niepowiązanymi** (tj. określenie czy i w jakim zakresie otrzymana pomoc lub jej brak miała wpływ na uzyskanie przez podmioty niepowiązane przewagi rynkowej i rentowność takiego podmiotu) **może nie być w praktyce możliwe**. Wobec tego Grupa rekomenduje, aby w praktyce Guidance COVID-19 w zakresie analizy wpływu wsparcia antykryzysowego na transakcję kontrolowaną podatnicy mogli stosować według następującego schematu postępowania:



5.2 Rekomendacje szczegółowe

L.p.	Obszar	Treść rekomendacji
1.	W jaki sposób zidentyfikować wpływ wsparcia antykryzysowego na transakcję kontrolowaną?	Grupa rekomenduje, aby wpływ wsparcia na ceny transferowe poddawać analizie wtedy, gdy: (i) wsparcie otrzymane przez podmiot powiązany jest istotne z perspektywy wartości transakcji kontrolowanej, (ii) ma związek z transakcją kontrolowaną oraz (iii) zostało udzielone w jednej z następujących form: • dopłaty do wynagrodzeń (<i>wage subsidy</i>), • gwarancje kredytowe (<i>government debt guarantee</i>), • krótkoterminowe wsparcie płynności (<i>short term-liquidity support</i>). Odnosnie do warunku (iii) – proponowane przyporządkowanie do ww. kategorii form wsparcia antykryzysowego dostępnych w Polsce zostało zaprezentowane w Załączniku nr 2. Każdorazowo determinując czy otrzymane wsparcie antykryzysowe może mieć wpływ na warunki transakcji kontrolowanej należy wziąć pod uwagę m.in. (i) przedmiot działalności podmiotu powiązanego – w tym rodzaj transakcji kontrolowanej, (ii) rodzaj i wartość otrzymanego wsparcia, (iii) cel wsparcia, (iv) okres oraz (v) charakter tzn. czy ma charakter bezzwrotny czy zwrotny. W przypadku, gdy wsparcie antykryzysowe stanowi istotny czynnik porównywalności, informacja taka powinna zostać uwzględniona w dokumentacji cen transferowych. Alokację ewentualnych korzyści ze wsparcia antykryzysowego należy poprzedzić analizą ryzyka i przyporządkować je do podmiotu, u którego zmaterializują się ryzyka, na które pomoc ta wpływa. W szczególności należy dokonać wnikliwej analizy bazy kosztowej, w tym stosowanych kluczy alokacji kosztów pośrednich oraz zweryfikować zasadność ich zastosowania (przykładowo analizując ich historyczne zastosowanie). Otrzymana pomoc rządowa nie powinna powodować automatycznej zmiany stosowanego modelu cen transferowych, tzn. nie wpływa ona automatycznie na zmianę profil funkcjonalnego beneficjenta oraz na zmianę modelu kalkulacji ceny.
2.	Jakie mogą być przykładowe korzyści z poszczególnych form wsparcia antykryzysowego w Polsce – dopłaty za zachowanie miejsc pracy, gwarancje kredytowe, etc.? Czy są różne korzyści (skutki) w zależności od formy, wielkości, innych cech rodzaju otrzymanego wsparcia rządowego?	Rodzaje wsparcia antykryzysowego dostępne w Polsce można zasadniczo podzielić na stanowiące bezpośrednio dodatkowy przychód dla podmiotu powiązanego (np. dopłaty do wynagrodzeń) oraz głównie wpływające na płynność podmiotu i mogące pośrednio w ten sposób wpływać na warunki transakcji kontrolowanej w tym cenę. Otrzymane dopłaty rządowe do wynagrodzeń pracowniczych mogą stanowić element mający bezpośredni wpływ na warunki transakcji kontrolowanej oraz cenę, w przypadku, gdy do elementów cenotwórczych transakcji kontrolowanej zalicza się m.in. koszty pracownicze. Kwantyfikując wpływ dopłat pracowniczych na cenę transferową należy mieć na uwadze odpowiednią alokację dopłat do wynagrodzeń pracowniczych do poszczególnych transakcji kontrolowanych lub działalności.

L.p.	Obszar	Treść rekomendacji
3	<i>W jaki sposób dokonać podziału między podmioty powiązane korzyści z otrzymanego wsparcia antykryzysowego w sytuacji wyników na transakcji nie mieszczących się w przedziale rynkowym?</i>	Otrzymanie gwarancji / poręczenia kredytowego co do zasady również będzie mogło mieć wpływ na ceny transferowe. W przypadku otrzymania poręczenia / gwarancji od rządowej instytucji finansowej, rośnie wiarygodność kredytowa beneficjenta (standing finansowy), która może skutkować: (i) zmniejszeniem ryzyka niewypłacalności beneficjenta lub (ii) wzrostem zdolności kredytowej beneficjenta poprzez możliwość zwiększenia poziomu zadłużenia. W przypadku otrzymania finansowania w ramach krótkoterminowego zapewnienia płynności przedsiębiorstwa (o charakterze zwrotnym lub bezzwrotnym) zwiększeniu ulega jego zdolność bieżącej płynności, w tym regulowania bieżących zobowiązań. Przykładowo strona ponosząca w transakcji kontrolowanej ryzyko kredytowe, może ponieść stratę w wyniku przejściowych problemów płynności finansowej występujących u podmiotu powiązanego. Wskutek otrzymania wsparcia płynnościowego, możliwe jest, że kontrahent będzie jednak w stanie wypełnić swoje zobowiązanie. Tego rodzaju przejściowe zmiany w obrębie kwantyfikacji ryzyk, powinny zostać odróżnione od alokacji ryzyk przeprowadzonej zgodnie z Wytycznymi OECD⁵. Według Guidance COVID-19 przy stosowaniu metod jednostronnych nie jest rekomendowane automatyczne podejście do uwzględniania pomocy publicznej przy kalkulowaniu ceny transferowej (rentowności) na badanej transakcji, np. automatyczne pomniejszanie bazy kosztowej o otrzymane wsparcie, rozpoznawanie otrzymanego wsparcia jako przychód z transakcji. Jednocześnie w praktyce, gdy wyniki na transakcji kontrolowanej znajduje się w przedziale rynkowym wynikającym z prawidłowo przeprowadzonej analizy, należy uznać, że ewentualne korzyści wynikające z otrzymanego wsparcia antykryzysowego zostały alokowane na warunkach rynkowych. Powyższe znajdzie również zastosowanie do analizy cen transferowych za Okres Pandemii w odniesieniu do danych sprzed Okresu Pandemii (np. w sytuacji, gdy Pandemia nie miała wpływu na działalność podatnika lub na sposób kalkulacji cen transferowych). Z kolei w sytuacji, gdy wyniki na transakcji kontrolowanej znajdują się poza przedziałem rynkowym i korzyści z otrzymanego wsparcia zostały w całości lub w części zaalokowane do powiązanego kontrahenta, Grupa rekomenduje dokonanie szczegółowej analizy, czy przyczyną kształtowania się wyników poza przedziałem rynkowym nie jest niewłaściwy podział korzyści z otrzymanego wsparcia kryzysowego. W tym celu w ślad za Guidance COVID-19 Grupa rekomenduje dokonanie analizy: • czy i w jaki sposób otrzymane wsparcie wpływa na możliwość uzyskania przewagi rynkowej dla strony, która je otrzymała – na czym polega ta przewaga konkurencyjna i w jaki sposób ją ocenić lub ustalić, • jaki jest wzrost przychodów/spadek kosztów wynikający z tego wsparcia w porównaniu do zmiany tych pozycji u podmiotów porównywalnych oraz jak trwały jest ten efekt wzrostu przychodów/spadku kosztów, • w jakim stopniu korzyści ze wsparcia są przenoszone na podmioty niepowiązane (klientów, dostawców, podwykonawców itd.), • w jaki sposób korzyści zidentyfikowane we wcześniejszych krokach, w części w jakiej nie zostały przeniesione na podmioty niepowiązane,

⁵ Sekcja D.1.2.1. Rozdział I Wytycznych OECD.

L.p.	Obszar	Treść rekomendacji
		powinny zostać alokowane między strony transakcji kontrolowanej - czy korzyści te powinny (i) pozostać w podmiocie, który otrzymał pomoc antykryzysową, (ii) zostać podzielone między strony transakcji kontrolowanej, (iii) zostać w całości przyporządkowane, do drugiej strony transakcji kontrolowanej. Celem określenia korzyści z otrzymanego wsparcia antykryzysowego oraz udowodnienia podziału między strony transakcji kontrolowanej oraz wykazania rynkowości dokonanego podziału wystarczające jest szczegółowe przeanalizowanie następujących czynników (wraz z udokumentowaniem takiej analizy): • rodzaju i celu pomocy – czynnik ten będzie w szczególności wpływał na określenie czy otrzymana pomoc ma bezpośredni lub pośredni wpływ na transakcję kontrolowaną oraz na jakie ryzyka ma wpływ otrzymana pomoc, • czasu trwania tej pomocy – pomoc jednorazowa (dająca krótkotrwały efekt) czy pomoc długofalowa – można oczekiwać, że pomoc długofalowa może w większym stopniu wpływać na modyfikowanie strategii cenowej przez grupę do niepowiązanych odbiorców / dostawców, • warunków, na jakich pomoc jest przyznawana – np. mogą one wpływać na: brak możliwości zmiany cen w transakcjach z podmiotami niepowiązanymi (np. konieczność wykazania spadku przychodów) czy też mogą być wymierzone w utrzymanie funkcjonowania firmy w ogóle (np. zachowanie miejsc pracy w czasie COVID) – co będzie redukowało ewentualne korzyści z otrzymanego wsparcia do podziału między podmioty powiązane; warunki, na których zostało udzielone wsparcie mogą również przewidywać ograniczenia w zakresie przekazywania pomocy publicznej do podmiotów powiązanych, np. ograniczenie, że środki pochodzące z otrzymanego wsparcia nie mogą zostać przeznaczone na płatności do podmiotów powiązanych, • czy występuje niepewność co do ostatecznej kwoty otrzymanej pomocy – również może redukować ewentualne korzyści do podziału między podmioty powiązane wynikające z otrzymanego wsparcia, • otoczenia konkurencyjnego i elastyczności cenowej popytu na rynku – im większa konkurencja i im większa elastyczność cenowa popytu, tym większe może być znaczenie otrzymanej pomocy i jej wpływ na cenę do ostatecznego klienta i mniejsza korzyść do podziału między podmioty powiązane (korzyści ze wsparcia zostaną raczej uwzględnione w cenie do ostatecznego klienta / dostawcy i korzyść do podziału między strony transakcji kontrolowanej może nie wystąpić); • alokacji ekonomicznie istotnych ryzyk między stronami – na jakie ekonomicznie istotne ryzyka w transakcji miała wpływ Pandemia COVID-19 i na które z tych ryzyk miała wpływ otrzymana pomoc – korzyści z otrzymanej pomocy antykryzysowej powinny trafić do podmiotu, w którym zmierzają się ryzyka, na które pomoc ta wpływa. Do oceny powyższego należy przeanalizować przede wszystkim rodzaj i cel otrzymanej pomocy. Jednocześnie w ślad za Guidance COVID-19 samo otrzymanie pomocy przez stronę/strony transakcji kontrolowanej nie modyfikuje rozkładu ryzyk między stronami, otrzymanie pomocy rządowej redukuje ryzyko jedynie liczbowo. (np. w wyniku otrzymanej pomocy strata wynikająca z zamknięcia kanałów dystrybucji jest mniejsza niż gdyby tej pomocy nie było),

L.p.	Obszar	Treść rekomendacji
		- Otrzymana pomoc rządowa nie skutkuje automatycznie zmianą stosowanego modelu cen transferowych, tzn. nie wpływa na profil funkcjonalny beneficjenta oraz nie zmienia modelu kalkulacji ceny. Przykład: Podmiot powiązany prowadzi produkcję na zlecenie powiązanego kontrahenta. Podmiot ten otrzymał wsparcie antykrzysowe w postaci zwolnienia ze składek ZUS od wynagrodzeń pracowników produkcyjnych celem zachowania dotychczasowych miejsc pracy. Analiza ryzyk wykazała, że ryzyko związane z zatrudnieniem odpowiedniej liczby pracowników produkcyjnych i zachowaniem ciągłości produkcji ponosi podmiot otrzymujący wsparcie. W związku z tym alokowanie do powiązanego kontrahenta korzyści z otrzymanych dopłat (np. poprzez pomniejszenie kosztów wytworzenia o otrzymane wsparcie) może nie być w takim przypadku właściwe. - względnej siły przetargowej stron transakcji kontrolowanej – oznacza to udowodnienie, że w porównywalnych okolicznościach nie byłoby możliwe zatrudnienie porównywalnego podmiotu niepowiązanego do realizacji porównywalnego zadania. W sytuacji, w której w krótkim odstępie czasu możliwe byłoby zakontraktowanie innego podmiotu do realizacji tego samego zadania na podobnych warunkach, niż podmiot, który otrzymał wsparcie, bardziej właściwe wydaje się to, aby korzyści wynikające z otrzymanego wsparcia zostały zaalokowane do powiązanego kontrahenta. - Guidance COVID-19 rekomendują, aby powyższa analiza została przeprowadzona z perspektywy każdej ze stron transakcji kontrolowanej.

6. Wpływ Pandemii na porozumienia cenowe (APA)

6.1 Uwagi ogólne

Wpływ pandemii na Uprzednie porozumienia cenowe (APA) stanowi przedmiot czwartego rozdziału Guidance COVID-19. Celem poniższych Rekomendacji jest podsumowanie najważniejszych konkluzji Guidance C-19 w badanym temacie oraz przedstawienie praktycznych zasad postępowania w zakresie wydanych decyzji APA, postępowań w toku oraz planowanych wniosków, w przypadku poniesienia przez podatników skutków pandemii mających wpływ na transakcje objęte postępowaniami APA.

L.p.	Guidance COVID-19 (istotne kwestie)	Komentarz wraz z rekomendacją
1	Wpływ Pandemii COVID-19 na Uprzednie porozumienia cenowej (APA)	W pierwszej kolejności należy zaznaczyć, że wydane decyzje APA zachowują ważność w trakcie Pandemii COVID-19 i wiążą zarówno podatników jak i władze skarbowe. W związku z powyższym, poniesienie przez podatnika skutków pandemii nie prowadzi automatycznie do zaprzestania obowiązywania decyzji APA i po stronie podatnika jest sprawdzenie czy pandemia ma wpływ na transakcje objęte APA i na warunki obowiązującego porozumienia. W przypadku wpływu Pandemii COVID-19 na transakcje objęte istniejącym porozumieniem, zalecane jest, aby podatnik udokumentował / opisał skutki Pandemii przy wykorzystaniu dostępnych dla podatnika materiałów, w tym przygotowywanych dla celów audytu statutowego lub ubiegania się o wsparcie rządowe i zwrócił się do KAS w celu określenia czy doszło do zmian ekonomicznych lub biznesowych, które mogły doprowadzić do naruszenia istotnych warunków, w tym warunków krytycznych wydanych decyzji APA. Zalecane jest, aby podatnik skontaktował się z KAS niezwłocznie po zidentyfikowaniu wpływu Pandemii na transakcję objętą APA i/ lub na elementy wniosku APA, lub niezwłocznie po zapoznaniu się z niniejszymi Rekomendacjami. W przypadku gdy w wyniku Pandemii COVID-19 doszło do naruszenia warunków APA, konieczna jest ocena dokonana przez podatnika oraz KAS rozmiaru naruszenia i określenie przez Szefa KAS możliwości zachowania APA, zmiany APA czy też uchylecia lub wygaśnięcia decyzji. W przypadku naruszenia warunków APA zalecane jest elastyczne obopólne podejście ze strony podatnika oraz KAS. W ramach tego, zalecane jest rozważenie dostępnych opcji, które mogą pomóc w zachowaniu w mocy wydanych decyzji APA pomimo skutków pandemii na transakcje objęte APA. Opcje te mogą dotyczyć np. zróżnicowania warunków porozumienia w Okresie Pandemii i w pozostałych latach, zróżnicowanie warunków krytycznych, zróżnicowanie kryteriów finansowych, podzielenie okresu APA na dwa odrębne wnioski czy też np. uzgodnienie zysowności / poziomu cen w transakcji w całym okresie obowiązywania APA zamiast testowania wyniku w każdym roku osobno. Podobne elastyczne podejście zalecane jest również dla postępowań APA w trakcie negocjacji oraz planowanych nowych APA, jeżeli ich wprowadzenie zwiększy prawdopodobieństwo zawarcia porozumienia. W części szczegółowej wyjaśnień poniżej przedstawiono drzewka decyzyjne zawierające praktyczne wskazówki, które mogą być przydatne dla

L.p.	Guidance COVID-19 (istotne kwestie)	Komentarz wraz z rekomendacją
		podatników i KAS w postępowaniach dotyczących wpływu Pandemii COVID-19 na transakcje objęte postępowaniami APA dla istniejących decyzji APA, postępowań APA w toku oraz planowanych nowych wniosków APA. Jednocześnie Grupa rekomenduje wprowadzenie do porządku legislacyjnego dwóch rozwiązań <i>de lege ferenda</i>, które przyczynią się zdaniem Grupy do zwiększenia prawdopodobieństwa elastycznego rozwiązywania problemów w ramach wniosków APA: - wprowadzenie opcji objęcia decyzją APA okresów wcześniejszych niż rok, w którym podatnik wystąpił z wnioskiem APA (tzw. roll-back) - przywrócenie do polskich przepisów APA, możliwości przekształcenia wniosków APA, umożliwiające przekształcenie złożonych wniosków np. jednostronnych na wnioski dwu- lub wielostronne i vice versa. Grupa rekomenduje, aby powyższe rozwiązania zostały wprowadzone jako możliwe opcje dla wszystkich wniosków APA, nie tylko tych związanych z transakcjami, na które miała wpływ pandemia. Pozwoli to na zwiększenie zakresu stosowania APA w Polsce. Na koniec warto jeszcze raz podkreślić, że zalecana jest komunikacja w duchu kooperacji między podatnikami i KAS we wszelkich możliwych aspektach, w celu rozwiązywania problemów spowodowanych przez Pandemię COVID-19, zachowania istniejących i zawierania nowych APA zwiększających bezpieczeństwo stosowania cen transferowych.

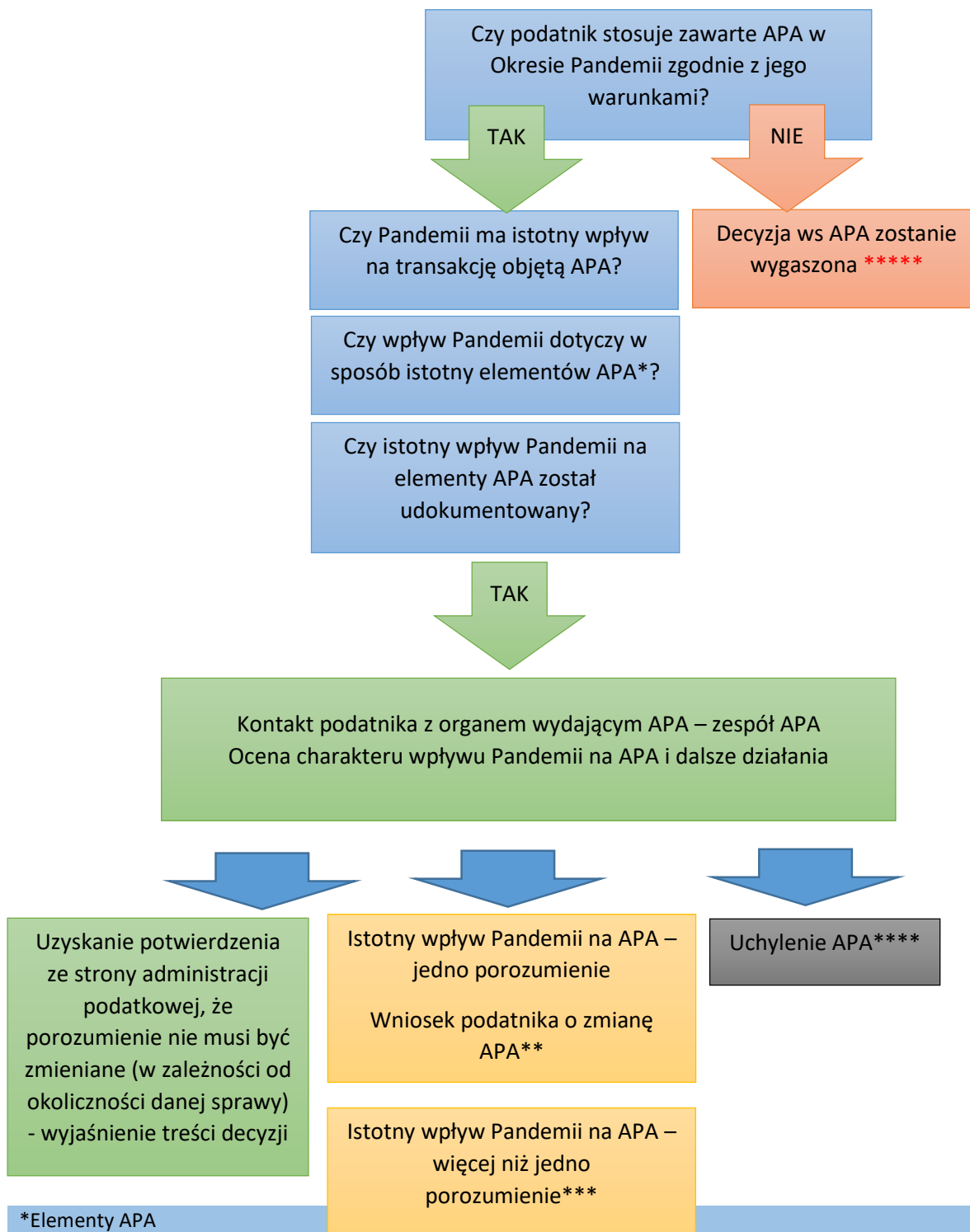
6.2 Rekomendacje szczegółowe

6.2.1 Założenia krytyczne jako istotny element wniosku APA i decyzji APA

L.p.	Obszar	Treść rekomendacji
2	Założenia krytyczne jako istotny element wniosku APA i decyzji APA	Decyzje dotyczące APA zawierają dwa podstawowe rodzaje warunków krytycznych, które można określić jako pisane i niepisane warunki krytyczne. Dobrym przykładem niepisanych warunków krytycznych wydaje się być poziom wynagrodzenia określony w transakcji kontrolowanej, który może zostać określony bardzo precyzyjnie w postaci określonego punktu bądź też bardziej elastycznie w przypadku przyjęcia określonego przedziału. Warunki krytyczne można również podzielić na takie, które nie mogą być kontrolowane przez podatnika – np. sytuacja w branży (warunki bardziej makroekonomiczne i zewnętrzne) oraz na takie, które mogą być kontrolowane przez podatnika lub jego grupę (bardziej mikroekonomiczne i wewnętrzne). Warunki krytyczne co do zasady mogą mieć charakter ogólny (np. brak zmiany profilu) lub sprecyzowany np. gdy przyjęta wielkość/wskaźnik nie może przekroczyć pewnej kwoty lub udziału procentowego. Należy pamiętać, że według zaleceń OECD w sytuacji, gdy to jest możliwe lepiej unikać ogólnego sformułowania warunków i sformułować je w oparciu o jakiś konkretny próg liczbowy, kwotowy lub procentowy.

L.p.	Obszar	Treść rekomendacji
		Biorąc pod uwagę wpływ Pandemii COVID-19 na ceny transferowe, który może dotyczyć zarówno transakcji obecnie objętych APA, jak i transakcji, dla których wnioski o APA są w trakcie rozpatrywania jak i takich dla których wnioski o APA będą składane za okres dotknięty Pandemią. Ze względu na niepewność co do wielu okoliczności jak np. koszty finansowe, możliwość wykorzystania mocy produkcyjnych czy też zdolność do utrzymania wolumenu dystrybucji towarów należy zachować szczególną ostrożność przy formułowaniu warunków krytycznych w składanych wnioskach dotyczących lat ponoszenia skutków Pandemii COVID-19. Z tych samych względów należy pamiętać, iż większa elastyczność przy określaniu założeń krytycznych przez Szefa KAS w wydawanych oraz zmienianych decyzjach APA obejmujących okres dotknięty pandemią niejednokrotnie będzie jedyną szansą na umożliwienie podatnikom na wywiązanie się z zapisów zawartych w uprzednim porozumieniu cenowym i w konsekwencji zachowanie zawartego bądź zmienionego porozumienia. Dodatkowo w kontekście APA nie należy zapominać, że niejednokrotnie podatnik nie ma wpływu na warunki prowadzenia działalności, które zostały narzucone przez administrację publiczną ze względu na szczególną sytuację spowodowaną Pandemią. Przykładem takich działań jest np. nałożony administracyjnie lokalny lub ogólnokrajowy <i>lockdown</i>, powodujący niezależnie od podatnika oraz od grupy podmiotów powiązanych, do której przynależy, ograniczenie możliwości prowadzenia działalności powodujące brak możliwości realizacji umówionych założeń krytycznych, takich jak np. wykorzystanie mocy produkcyjnych lub istotny spadek wolumenów sprzedaży. Przykładowo zasadnym wydaje się rozważanie możliwości czasowego zanotowania straty przez lokalnego dystrybutora ponoszącego ograniczone ryzyka w sytuacji, w której jego rynkowy poziom wynagrodzenia określony jest w oparciu o wskaźnik marży brutto i który ze względu na ograniczenie sprzedaży wynikające z administracyjnego zamknięcia działalności prowadzonej np. w galeriach handlowych odnotował znaczny spadek obrotów. Sytuacje, w których warunki krytyczne nie są możliwe do realizacji ze względu na wpływ Pandemii powinny każdorazowo być indywidualnie oceniane przez Szefa KAS pod kątem możliwości zmodyfikowania tych warunków krytycznych w celu umożliwienia podatnikowi wywiązania się z zapisów porozumienia i w konsekwencji zachowania zmodyfikowanej APA. W tym miejscu należy również podkreślić zdanie Grupy zgodnie z którym Pandemia COVID-19 może mieć wpływ na wyniki podmiotów rutynowych, a także na ich płynność finansową. W takiej sytuacji koniecznym może się okazać sformułowanie bądź odpowiednie dostosowanie warunków krytycznych odnoszących się na przykład do ponoszonych przez takie podmioty kosztów finansowych.

6.2.2. Drzewko decyzyjne dla wydanych porozumień cenowych (APA)



*Elementy APA

- 1) charakter transakcji kontrolowanej objętej APA oraz wpływ na podmioty powiązane w niej uczestniczące;
- 2) profil funkcjonalny podmiotów powiązanych obejmujący w szczególności pełnione funkcje, ponoszone ryzyka i angażowane aktywa;
- 3) metoda weryfikacji ceny transferowej;
- 4) sposób kalkulacji ceny transferowej;
- 5) założenia krytyczne określone w APA.

**Wniosek podatnika o zmianę APA w szczególności może zawierać następujące żądania:

- 1) zróżnicowanie warunków porozumienia w tym zróżnicowanie warunków krytycznych w zależności od okresu, zgodnie z wnioskiem podatnika (106 ust. 3 DRM ;

Wskazówka praktyczna:

- we wniosku możliwe jest wskazanie propozycji zmian na Okres Pandemii oraz na okres nie objęty wpływem Pandemii COVID-19
- we wniosku można wskazać datę obowiązywania nowych warunków poprzedzającą datę złożenia wniosku o zmianę APA
- po Okresie Pandemii możliwy jest kolejny wniosek o zmianę APA

- 2) wprowadzenie możliwości sprawdzania uzgodnionej/zmienionej zyskowności na transakcji/ poziomu cen w transakcji w całym okresie obowiązywania APA;

Wskazówka praktyczna:

W czasie obowiązywania APA podatnik w sprawozdaniu z realizacji APA będzie wykazywał faktyczne wyniki i dane dotyczące transakcji, zaś ostateczne sprawozdanie z realizacji APA na koniec okresu obowiązywania APA będą prezentowały dane z realizacji APA w całym okresie obowiązywania APA z możliwą korektą wyrównawczą w stosunku do całego okresu porozumienia.

***W przypadku istotnego wpływu Pandemii COVID-19 na więcej niż jedno porozumienie, podatnik może złożyć wniosek o łączne rozpoznanie skutków Pandemii na poszczególne transakcje i łączny wniosek o zmianę 2 lub więcej decyzji.

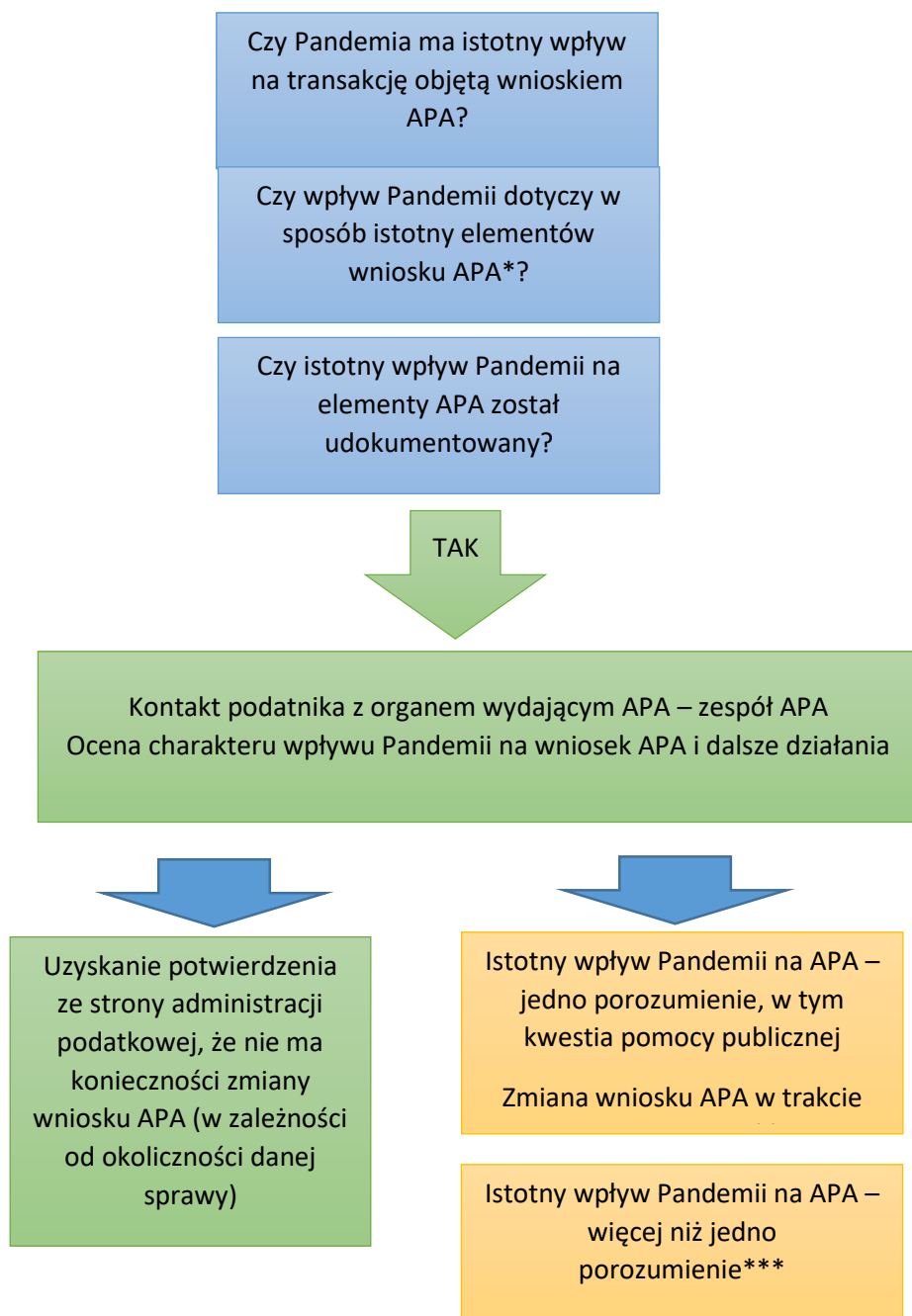
Wniosek o zmianę porozumienia powinien poprzedzać ewentualny wniosek o odnowienie APA na kolejny okres.

****Uchylenie porozumienia będzie miało zastosowanie w sytuacji, gdy podatnik nie może się porozumieć co do zmiany APA lub nie chce kontynuować porozumienia na dotychczasowych warunkach. Uchylenie porozumienia występuje, gdy dochodzi do materialnego naruszenia założeń krytycznych w związku ze zmianami sytuacji gospodarczej lub podatnik działa niezgodnie z warunkami APA.

To rozwiązanie może być stosowane, gdy nie możliwe jest dokonanie zmiany porozumienia lub przekształcenia porozumienia na dwustronne - w praktyce porozumienie może zostać uchylone i złożony wniosek o nowe porozumienie.

Wniosek o uchylenie lub postępowanie w tej sprawie z urzędu nie oznacza automatycznie, że porozumienie zostanie uchylone. W toku postępowania może się okazać, że konieczna jest zmiana APA.

6.2.3 Drzewko decyzyjne dla porozumień cenowych (APA) w trakcie negocjacji



*Elementy wniosku APA art. 90.ust.1 DRM

**jw. w 6.2.2

***jw. w 6.2.2.

**** jw. w 6.2.2.

6.2.4 Komunikacja w procesie negocjacji porozumień cenowych (APA)

L.p.	Guidance COVID-19 (istotne kwestie)	Komentarz wraz z rekomendacją
5	Komunikacja	• Ważne jest, aby podatnicy zachowali przejrzystość ujawnili wszystkie istotne informacje dotyczące wpływu Pandemii COVID-19 na objętą transakcję. • Pandemia może rodzić szereg ograniczeń (w podróżach; w formach pracy), ale pomimo tych wyzwań, osiągnięcie pewności za pomocą APA ma dużą wartość. • Dlatego należy poszukiwać praktycznych rozwiązań (i) ograniczających przeszkody w zawarciu APA oraz (ii) ograniczających opóźnienia w negocjacjach APA. Zalecane jest innowacyjne i elastyczne podejście do negocjacji: ○ zastąpienie tradycyjnych metody komunikacji (bezpośrednie spotkania i wymiana fizycznej dokumentacji) przy zachowanie wymogów dotyczących poufności i bezpieczeństwa. ○ wykorzystanie alternatywnych metod kontynuowania dyskusji o APA. ▪ Wirtualne konferencje (np. telefoniczne i wideokonferencje) ▪ Wirtualne wywiady funkcjonalne z pracownikami podatników/ Wirtualne wizyty u podatników (o ile wykonanie należyta staranność nie jest zagrożona) ▪ Elektroniczne udostępnianie dokumentacji (za pośrednictwem zaszyfrowanych wiadomości e-mail lub elektronicznych platform udostępniania). • Ze względu na komunikację w trybie zdalnym w Okresie Pandemii istotne jest również rozważenie uproszczeń pozwalających na składanie dokumentów w oparciu o oświadczenie co do ich prawdziwości wyrażone przez składających dokumenty

7. Dokumentacja i kwestia ciężaru dowodowego

L.p.	Guidance COVID-19 (istotne kwestie)	Komentarz wraz z rekomendacją
1	W zakresie kwestii dokumentacyjnych oraz ciężaru dowodowego Guidance COVID-19 wskazują, że: • jeżeli Podatnik powołuje się w Dokumentacji lokalnej na wpływ Pandemii COVID-19, powinien ten wpływ odpowiednio uzasadnić i udokumentować, • wykazanie wpływu Pandemii COVID-19 na dokumentowaną transakcję kontrolowaną spoczywa na Podatniku, • Podatnik powinien opierać się w Dokumentacji lokalnej na materiałach źródłowych, które mogą być dla niego dostępne. Poniżej cytujemy wybrane fragmenty z Guidance COVID-19: <i>In any transfer pricing analysis of the implications of the COVID-19 pandemic, businesses should seek to contemporaneously document how, and to what extent, they have been impacted by the pandemic.</i> MNE groups should document the best available market evidence currently available, which may be in the form of internal comparables, external comparables, or other relevant evidence of the economic impact of the COVID-19 pandemic (see paragraph11), including its effects on the level of demand for goods and services, and on production and supply chains in particular sectors of the economy. <i>If a prior risk allocation is recognised under an accurate delineation, in order for a reallocation of that risk to be recognised under a subsequent updated accurate delineation, such new risk allocation must be supported by an analysis of all the facts and circumstances and relevant evidence should be obtained and documented to substantiate the position.</i> <i>If the government assistance is an economically relevant characteristic, this information should be included as a part of the documentation to support the transfer pricing analysis.</i>	Guidance COVID-19 nie zawierają odrębnych rekomendacji odnośnie do sporządzania Dokumentacji lokalnej w kontekście wpływu Pandemii. Niemniej wielokrotnie wskazywana jest konieczność poświęcenia szczególnej uwagi na rzetelne udokumentowanie wpływu Pandemii COVID-19 na transakcje kontrolowane i odpowiednie uwzględnienie wniosków w Dokumentacji lokalnej cen transferowych (Local File, LF) lub Dokumentacji grupowej (Master File, MF). W szczególności, gdy Podatnik identyfikuje wpływ Pandemii COVID-19 na dokumentowaną transakcję kontrolowaną, powinien w dokumentacji lokalnej w obiektywny sposób wykazać ten wpływ. Przykładowo należy opisać: • istotne z punktu widzenia dokumentowanej transakcji czynniki mikro i makroekonomiczne, które miały wpływ na kontrolowaną transakcję lub działalność Grupy jako całości, • stopień, w jakim zmaterializowały się ryzyka transakcyjne w wyniku Pandemii COVID-19 oraz w jaki sposób te ryzyka zostały przypisane do poszczególnych stron transakcji, • wpływ nieprzewidzianych w dotychczasowej analizie ryzyka czynników wywołanych Pandemią COVID-19 na przebieg i wynik transakcji kontrolowanej w okresie sprawozdawczym, • zmiany zachodzące w całej grupie podmiotów powiązanych, w tym m.in. zmiany profili funkcjonalnych podmiotów z Grupy, zmiany w udziale podmiotów w tworzeniu łańcucha wartości dodanej, zmiany założeń i kierunku realizowanej strategii.

7.1 Uwagi ogólne

Podatnik nie ma obowiązku zawierania w ramach Dokumentacji lokalnej oraz Dokumentacji grupowej informacji o wpływie Pandemii COVID-19 na Transakcje kontrolowane lub na działalność grupy podmiotów powiązanych. Niemniej,

Rekomendacje Forum Cen Transferowych w zakresie wpływu pandemii Covid-19 na ceny transferowe dla polskich podatników

jeśli w roku dokumentacyjnym został zidentyfikowany wpływ Pandemii COVID-19, zasadne jest jego uwzględnienie w Dokumentacji lokalnej i grupowej.

W przypadku, gdy na Transakcję kontrolowaną, objętą obowiązkiem dokumentacyjnym, nie oddziaływała Pandemia COVID-19, Podatnik powinien również rozważyć uwzględnienie tej informacji w Dokumentacji lokalnej wraz z podaniem uzasadnienia dla stwierdzenia braku wpływu Pandemii COVID-19. Informacja o braku wpływu Pandemii będzie stanowić wartość dodaną Dokumentacji lokalnej w sytuacji, gdy dokumentowana Transakcja kontrolowana związana jest z branżą, która ewidentnie i na szeroką skalę została dotknięta wpływem Pandemii w okresie, za który sporządzana jest Dokumentacja lokalna.

Należy wskazać, że kwestie ciężaru dowodu w kontekście weryfikacji cen transferowych pozostają bez zmian w trakcie Pandemii. Podatnik ma obowiązek udokumentowania transakcji z podmiotami powiązanymi zgodnie z obowiązującymi przepisami w celu wykazania, że ceny transferowe zostały ustalone na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane. Nie ma jednak obowiązku uwzględniania w Dokumentacji lokalnej i Dokumentacji grupowej elementów, które wykraczają poza wymogi wynikające z powszechnie obowiązujących przepisów. W szczególności, nie ma każdorazowo obowiązku wykazania, że Pandemia COVID-19 miała bądź nie miała wpływu na stosowane ceny, choć w wielu sytuacjach może to być niezbędne w ramach generalnego wymogu uwzględnienia istotnych okoliczności ekonomicznych w ramach przeprowadzonych analiz cen transferowych.

Wpływ Pandemii COVID-19, o ile jest podnoszony w Dokumentacji lokalnej lub grupowej, powinien zostać właściwie udokumentowany. Sposób udokumentowania wpływu Pandemii COVID-19 na Transakcję kontrolowaną lub na działalność grupy podmiotów powiązanych jest dowolny i niesformalizowany, przy czym powinien bazować na okolicznościach lub danych, które są lub mogą być dostępne dla Podatnika. Opis wpływu Pandemii oraz zgromadzona dokumentacja źródłowa powinny w sposób logiczny i obiektywny udowadniać stanowisko Podatnika. Każda forma publicznie dostępnych informacji może stanowić bazę do wykazania w Dokumentacji lokalnej lub grupowej wpływu Pandemii COVID-19 na Transakcję kontrolowaną.

Przykładowymi dokumentami, które mogą być wykorzystane przez Podatnika przy wykazaniu wpływu Pandemii COVID-19 na Transakcję kontrolowaną lub na działalność podmiotu / grupy podmiotów powiązanych są następujące źródła informacji:

- a) źródła wewnętrzne, w tym m.in.:
 - informacje posiadane przez Podatnika w związku z prowadzoną działalnością, w tym np. dane z działu kontroingu, działu analiz rynkowych takie jak:
 - zestawienie zmian wolumenów lub wartości sprzedaży, zdolności produkcyjnych, w dokumentowanym okresie w odniesieniu do danych budżetowanych lub historycznych,
 - zestawienie kosztów nadzwyczajnych poniesionych w związku z Pandemią w dokumentowanym okresie,
 - analiza rachunku zysków i strat z wykorzystaniem metod statystycznych, polegających na wykazaniu wpływu wszystkich czynników wywołanych przez Pandemię na ostateczne dane w okresie sprawozdawczym,
 - zestawienie otrzymanych przez Podatnika bezzwrotnych subwencji w ramach wsparcia rządowego dla przedsiębiorców,
 - informacje dostępne na poziomie grupy kapitałowej (np. od innych podmiotów z grupy o porównywalnym profilu działalności),
 - informacje pozyskane bezpośrednio od kontrahentów.
- b) źródła zewnętrzne, w tym m.in.:
 - publikacje o charakterze międzynarodowym i krajowym (np. OECD, EU, UN, MFW, Eurostat i inne urzędy statystyczne jak GUS, źródła rządowe, banki narodowe, itp.),
 - lista dostępnych instrumentów pomocowych związanych z Pandemią,

- wyciąg z rejestru przedsiębiorców korzystających z subwencji rządowych związanych z Pandemią COVID-19 odnoszący się do wybranych porównywalnych podmiotów,
- zestawienie danych porównawczych na podstawie okresowych raportów spółek giełdowych,
- publikacje branżowe (np. raporty, analizy, prognozy branżowe),
- dane publikowane na stronach firmowych (np. publikacje sprawozdań okresowych, aktualności nt. działalności i wpływu Pandemii),
- wykaz ograniczeń ogłaszanych przez administracje krajowe w celu przeciwdziałania rozpowszechnianiu się Pandemii,
- opinie ekspertów (np. artykuły, opracowania merytoryczne, itp.),
- komercyjne bazy danych (np. wyniki finansowe podmiotów konkurencyjnych).

Powyższa lista nie stanowi o obowiązku Podatnika do gromadzenia czy uwzględniania ww. informacji w Dokumentacji lokalnej czy też grupowej. Ponadto Podatnik może powoływać się na jeden lub więcej z wyżej wymienionych dokumentów źródłowych, a także na inne niewymienione wyżej dokumenty, które są w posiadaniu Podatnika i mają znaczenie z perspektywy analizy wpływu Pandemii na dokumentowaną Transakcję kontrolowaną.

7.2 Rekomendacje szczegółowe

7.2.1. Dokumentacja lokalna

L.p.	Obszar	Treść rekomendacji
1	Opis podmiotu powiązanego, w tym: opis struktury zarządczej i schemat organizacyjny podmiotu powiązanego, opis podstawowej działalności podmiotu powiązanego, w tym: - wskazanie przedmiotu prowadzonej działalności, - wskazanie rynków geograficznych, na których podmiot powiązany prowadzi działalność, - opis branży i otoczenia rynkowego, w ramach, których podmiot powiązany prowadzi działalność, ze wskazaniem wpływu warunków ekonomicznych i regulacyjnych oraz wskazaniem kluczowych konkurentów, - opis strategii gospodarczej, - informacja o istotnych ekonomicznie funkcjach, aktywach lub ryzykach, mających wpływ na podmiot powiązany, które zostały przeniesione w roku	Jeśli Podatnik identyfikuje wpływ Pandemii na podstawową działalność, zasadne jest właściwe zaadresowanie tej kwestii w Dokumentacji lokalnej. Przede wszystkim należy określić te czynniki związane z wystąpieniem skutków Pandemii COVID-19, które w istotny sposób oddziaływały na dokumentowaną Transakcję kontrolowaną. • W przypadku, gdy Podatnik prowadzi działalność na wielu rynkach, warto opisać różnice w zakresie wpływu Pandemii COVID-19 (w szczególności regulacji) na prowadzenie działalności. Można zastanowić się, czy przykładowo niższe wyniki osiągane na danym rynku zostały skompensowane wzrostem popytu na innym rynku. Źródłem informacji do takiej analizy mogą być dane wewnętrzne podatnika, ewentualnie dane zbierane na potrzeby grupowego raportowania, analizy wyników bądź rachunkowości zarządczej. • W zakresie branży, warto w ramach Dokumentacji lokalnej opisać wnioski analizy przeprowadzonej zgodnie ze wskazówkami z punktu 3.2.1. Rekomendacji. W szczególności, warto wskazać ograniczenia, które wpłynęły na działalność Podatnika, również pośrednio, przykładowo: ○ opóźnienia w płatnościach przez klientów, którzy w związku z wprowadzonymi obostrzeniami nie mogli prowadzić działalności; ○ opóźnienia dostaw realizowanych przez dystrybutora spowodowane wstrzymaniem produkcji lub utrudnieniami w transporcie; ○ utrudnienia w zachowaniu ciągłości produkcji z uwagi np. na opóźnienia w dostawie surowców. • Śledząc dane dotyczące branży, w której działa podatnik warto zastanowić się, czy osiągane wyniki zgodne są z trendami rynkowymi. Jeżeli nie, pomocne może być zebranie informacji/dokumentów uzasadniających taką sytuację – przykładowo: konkurenci mieli dostawców z mniej dotkniętych

L.p.	Obszar	Treść rekomendacji
2	<i>obrotowym i w roku poprzedzającym rok obrotowy, jeżeli takie przeniesienie nastąpiło;</i>	restrykcjami państw, model ich działalności był bardziej elastyczny itp. Przykładem może być branża farmaceutyczna, w której część podmiotów odnotowała pozytywny wpływ pandemii z uwagi na zwiększony popyt, jednak niektóre podmioty, produkujące np. leki do terapii w dużej mierze przerwanych z uwagi na sytuację pandemii, mogły ponieść znaczące straty. • Źródło informacji w powyższym zakresie mogą stanowić raporty i opracowania branżowe, a także artykuły w sprawdzonych, wiarygodnych źródłach. Pomocne mogą być dane statystyczne GUS oraz Eurostat. • W zakresie opisu strategii gospodarczej Podatnika warto zaadresować, czy i jak spółka zareagowała Pandemii. Przykładowo, taką reakcją może być zmiana sposobu i modelu rozliczeń, wdrożenie wspólnych mechanizmów w celu przeciwdziałania skutkom ekonomicznym Pandemii. Można odnieść się do tego, czy spółka współpracowała z grupą w zakresie podejmowanych decyzji dotyczących zarządzania kryzysem, czy też w tym zakresie działała całkowicie samodzielnie. Warto wskazać również zmiany założeń/sposobu realizacji strategii, które nastąpiły na skutek Pandemii COVID-19. Szczegółowe wskazówki dotyczące tego, w jaki sposób dokonać analizy strategii gospodarczej Podatnika zostały przedstawione w punkcie 3.2.2. Rekomendacji. • Dodatkowo, istotnym elementem może być analiza, czy miały miejsce transakcje restrukturyzacyjne w rozumieniu przepisów o cenach transferowych, tj. np. przeniesienie istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub ryzyk między podmiotami powiązanymi. Należy przeanalizować, czy miały miejsce działania mające charakter takiego przeniesienia, tj. np. zamknięcie działalności jednego podmiotu produkcyjnego i przeniesienie produkcji do innego, przejęcie części kontraktów / zleceń (np. z uwagi na różnice w ograniczeniach pandemicznych w różnych krajach). Jeżeli takie sytuacje miały miejsce, należy przeanalizować je w świetle definicji restrukturyzacji (w szczególności istotności ekonomicznej) i w razie uznania, że dana operacja spełnia kryteria uznania jej za restrukturyzację, opisać ją w tej części.
	Opis transakcji, w tym analizy funkcji, ryzyk i aktywów, w tym: a) <i>przedmiot i rodzaj transakcji kontrolowanej,</i> b) <i>informacja o podmiotach powiązanych uczestniczących w dokonaniu transakcji kontrolowanej zawierającą: nazwę i siedzibę lub miejsce zarządu, numer identyfikacji podatkowej, a w przypadku jego braku - inny numer identyfikacyjny wraz z</i>	Jeśli podatnik zidentyfikował wpływ Pandemii COVID-19 nie tylko na podstawową działalność, ale i na poszczególne Transakcje kontrolowane objęte obowiązkiem dokumentacyjnym, należy uwzględnić te czynniki w treści Dokumentacji lokalnej, w zakresie opisu transakcji dotkniętej skutkami Pandemii COVID-19. Wskazówki dotyczące sposobu analizy czy Pandemia wpłynęła na daną Transakcję kontrolowaną przedstawione zostały w punkcie 3.2.2. Rekomendacji. Udokumentowanie skutków Pandemii COVID-19 jest zalecane w razie wpływu Pandemii na daną Transakcję kontrolowaną, w szczególności na jej przedmiot, podział ryzyk ponoszonych przez strony czy angażowanych przez strony aktywów (ponoszonych kosztów związanych z transakcją).

L.p.	Obszar	Treść rekomendacji
	określeniem jego rodzaju, wskazanie przedmiotu podstawowej działalności, rodzaj powiązań występujących pomiędzy tymi podmiotami, c) analiza funkcjonalna podmiotów powiązanych uczestniczących w dokonaniu transakcji kontrolowanej, z uwzględnieniem istotnych zmian w porównaniu do poprzedniego roku obrotowego, zawierając opis: - wykonywanych funkcji, - ponoszonych ryzyk, w tym zdolności do ich ponoszenia, - angażowanych aktywów, d) sposób kalkulacji ceny transferowej, wraz z przyjętymi założeniami, e) wartość transakcji kontrolowanej, określona zgodnie z art. 111 ust. 2 ustawy, z podziałem na kontrahentów, f) otrzymane lub przekazane płatności związane z transakcją kontrolowaną, w tym dokonane potrącenia wzajemnych wierzytelności, g) umowy, porozumienia wewnątrzgrupowe lub inne dokumenty dotyczące transakcji kontrolowanej, h) porozumienia lub interpretacje podatkowe dotyczące transakcji kontrolowanej, w tym porozumienia dotyczące cen transferowych, zawarte z administracjami podatkowymi państw innych niż Rzeczpospolita Polska lub wydane przez te administracje.	- Analiza funkcjonalna Transakcji kontrolowanej, na którą wpływ wywarła Pandemia COVID-19, powinna wskazywać opis i zakres tego wpływu, z uwzględnieniem np.: - wykonywanych przez strony funkcji i ewentualnych przeniesień funkcji dokonanych pomiędzy stronami w konsekwencji Pandemii COVID-19 (przykład: zmiany w łańcuchu dostaw, pozyskanie nowych podwykonawców w obliczu zamknięcia części działalności, przeniesienie części funkcji np. administracyjnych do jednego podmiotu w wyniku braków kadrowych podmiotu powiązanego); - ryzyk, w tym zdolności do ich ponoszenia, wygenerowanych wskutek Pandemii COVID-19 lub których wpływ na Transakcję kontrolowaną nie mógł być przez strony przewidziany w trakcie ustalania warunków transakcji przed Pandemią COVID-19. Dodatkowo, należy wskazać czy i w jakim stopniu dane ryzyka transakcyjne zmaterializowały się w okresie, za który sporządzana jest Dokumentacja lokalna oraz jaki był wpływ ziszczenia się tych ryzyk na wynik Transakcji kontrolowanej (finansowy); Wskazówki w zakresie przeprowadzenia analizy ryzyka zostały przedstawione w punkcie 4.2.3. Rekomendacji; - angażowanych przez strony aktywów, których zaangażowanie nie było wymagane przed Okresem Pandemii lub nastąpiła zmiana w zaangażowaniu tych aktywów. - Opis sposobu kalkulacji ceny transferowej powinien wskazywać m.in. przyjęte przez strony założenia, a jeśli na te założenia miały lub mają wpływ czynniki związane z Pandemią COVID-19, Podatnik powinien uwzględnić je w treści Dokumentacji lokalnej dotyczącej Okresu Pandemii (przykład: spadek popytu na dany towar spowodował konieczność renegotiacji ceny transferowej ustalonej pomiędzy podmiotami powiązanymi – uzasadnienie obniżki cen powinno wskazywać argumenty decydujące o zasadności podjętej przez strony decyzji). Dodatkowo, w przypadku, gdy zastosowane były regulacje dot. safe harbours, zasadne może być odniesienie się do tego, czy Pandemia COVID-19 wpłynęła na czynniki warunkujące ich stosowanie. - Dokonując zmian w zakresie kalkulacji cen uwarunkowanych wpływem Pandemii COVID-19 lub weryfikując ich zasadność, należy przeprowadzić analizę transakcji oraz analizę porównawczą zgodnie ze wskazówkami przedstawionymi w punkcie 3 Rekomendacji. - Informacje o wartości Transakcji kontrolowanej i otrzymanych lub przekazanych płatnościach, w tym dokonywanych potrąceń wzajemnych wierzytelności, mogą potwierdzać wpływ Pandemii COVID-19 na dokumentowaną Transakcję kontrolowaną poprzez wskazanie np. planowanych i rzeczywistych wartości transakcyjnych, przesunięć terminów dokonanych płatności, itp. - Jeśli Podatnik, w ramach grupy, zawarł umowy, porozumienia lub sporządzał inne dokumenty mające związek z Transakcją kontrolowaną, a jednocześnie regulujące zmiany warunków

L.p.	Obszar	Treść rekomendacji
		transakcji (jej przedmiotu, ryzyk czy ceny transferowej), powinien dołączyć je do Dokumentacji lokalnej sporządzanego dla danej Transakcji kontrolowanej. • Porozumienia lub interpretacje podatkowe dotyczące Transakcji kontrolowanej, jeśli zostały zawarte, stanowią załącznik Dokumentacji lokalnej bez względu na Pandemię.

7.2.2. Dokumentacja grupowa

Przygotowując Dokumentację grupową za okres kryzysu warto przeanalizować dłuższą perspektywę czasową, z uwzględnieniem faz występujących w analizowanym okresie a związanych z czasowym zamknięciem gospodarki oraz wpływu tego zamknięcia na działalność grupy.

W przypadku dokumentowania roku objętego wpływem Pandemii COVID-19, zalecane jest przedstawienie poszczególnych elementów dokumentu według stanu na początek roku, oraz ewentualnych zmian w trakcie roku lub kolejnych latach.

Celem takiego podejścia będzie przedstawienie w jaki sposób pandemia oraz czynniki zewnętrzne z nią związane wpłynęły na działalność i wyniki grupy, oraz jakie działania zostały podjęte przez grupę w celu zarządzenia zmianą. Warto tutaj podkreślić, iż decyzje podejmowane w czasach kryzysu mogą mieć istotny wpływ na oczekiwane zyski w dłuższym horyzoncie czasowym. Istotnym elementem będą również odpowiedzi na pandemię rządów krajów, w których grupa funkcjonuje, takie jak całościowe lub częściowe zamknięcie gospodarek oraz programy pomocowe (tarcze antykryzysowe, pomoc publiczna itp.).

Należy też pamiętać o różnicach co do wpływu kryzysu na podmioty czy biznesy w różnych jurysdykcjach podatkowych, w tym w zakresie wspomnianej wyżej reakcji władz na kryzys, w szczególności w sytuacjach kiedy decyzje podejmowane lokalnie wpływają na zmianę całości lub części łańcucha wartości, struktury właścicielskiej grupy, lokalizacji istotnych ośrodków badawczo-rozwojowych oraz zarządzających funkcjami badawczo-rozwojowymi, sposobu finansowania grupy czy też innych elementów dokumentacji globalnej.

Jak wskazano w punkcie 7.1. Rekomendacji, Podatnik nie ma obowiązku uwzględniania w Dokumentacji lokalnej i grupowej elementów, które wykraczają poza wymogi wynikające z powszechnie obowiązujących przepisów. Poniższe wskazówki mają na celu przede wszystkim ułatwienie podatnikowi zidentyfikowania elementów, które można zaadresować dokumentując wpływ Pandemii COVID-19 na grupę podmiotów powiązanych.

W ramach wstępu do dokumentu Dokumentacji grupowej za rok objęty wpływem Pandemii proponowany jest krótki, kilkudzaniowy opis tła historycznego Pandemii COVID-19 z uwzględnieniem problemów, z jakimi w praktyce borykały się przedsiębiorstwa oraz krótkim wyjaśnieniem, jakie programy pomocowe (rządowe programy pomocy) były dostępne dla przedsiębiorców (w przypadku grup międzynarodowych - w różnych krajach) oraz jakie wsparcie rządowe zostało uzyskane. Poniższy opis stanowi przykładową treść, która może być modyfikowana wg potrzeb i specyfiki grupy podmiotów⁶:

Pod koniec grudnia 2019 roku Chiny poinformowały o epidemii nowej choroby w Wuhan - choroba charakteryzowała się najczęściej ciężkim przebiegiem zapalenia płuc. Światowa Organizacja Zdrowia (dalej: WHO) w środę 11 marca 2020

⁶ Opracowanie własne na podstawie danych źródłowych ze stron internetowych: www.pap.pl, www.gov.pl, www.pism.pl, www.pulsmedycyny.pl, data dostępu: 14.03.2021

Rekomendacje Forum Cen Transferowych w zakresie wpływu pandemii Covid-19 na ceny transferowe dla polskich podatników

roku na konferencji prasowej podała, że spowodowana koronawirusem SARS-CoV-2 choroba COVID-19, przybrała rozmiary pandemii.

Rządy wszystkich krajów stanęły przed trudnym zadaniem ograniczenia rozmiaru pandemii, poprzez możliwie szybkie przeprowadzanie testów na wirusa, leczenie i izolowanie zakażonych, monitorowanie narażenia na zakażenie i przebiegu zakażeń u obywateli. W różnych częściach świata podjęto restrykcyjne decyzje o zakazach wyjazdów obywateli, wyjazdów obcokrajowców, kwarantannach itp.

Pandemia COVID-19 oraz działania poszczególnych rządów podejmowane w celu zapobiegania jej rozprzestrzenianiu doprowadziły do zmian w światowej gospodarce. Wszystkie podmioty na rynku w mniejszym lub większym stopniu okresowo odczuły spowolnienie produkcji w Chinach, zawirowania na rynkach finansowych, spadek cen akcji i surowców. Pandemia wymusiła również zmiany w funkcjonowaniu ogromnej ilości przedsiębiorstw (m.in. poprzez konieczność dostosowania systemu pracy do panujących obostrzeń, w tym wydanie nakładów finansowych na zakup masek ochronnych i środków dezynfekcji, zmianę systemu pracy na pracę zdalną oraz okresowe wstrzymanie działalności, np. galerie handlowe).

W Polsce wprowadzane były okresowe lockdown-y (zamknięcia) gospodarki o różnych rozmiarach. Jednocześnie, firmy, w zależności od branży, mogły skorzystać z programów pomocowych – wg danych Banku Gospodarstwa Krajowego (dalej: BGK) dzięki wszystkim dostępnym programom pomocowym dla firm do gospodarki trafiło łącznie ponad 175 miliardów złotych (od początku pandemii do początku lutego 2021 roku). Wskazana kwota obejmuje środki z Tarczy Finansowej, z rozwiązań przygotowanych przez BGK mobilizujących kapitał z banków, gwarancje, środki europejskie oraz z funduszu COVID.

L.p.	Obszar	Treść rekomendacji
1	Opis grupy podmiotów powiązanych (grupy kapitałowej):	
a)	opis lub schemat struktury właścicielskiej grupy kapitałowej wraz z podaniem nazwy i siedziby lub miejsca zarządu podmiotów wchodzących w jej skład,	Należy rozpatrzyć, czy podjęte działania wpłynęły na strukturę właścicielską grupy. Przykładowe zmiany mogą dotyczyć: 1) Likwidacji spółek, 2) Okresowego zawieszenia działalności, 3) Przeniesienia działalności, 4) Zmiany roli poszczególnych spółek w strukturze grupy, 5) Powstania nowych podmiotów. Należy mieć na uwadze obowiązki związane z realizacją transakcji restrukturyzacyjnych, o których szerzej mowa w pkt 3.2.2 oraz 7.2.1.1. Rekomendacji.
b)	opis przedmiotu i zakresu działalności prowadzonej przez grupę kapitałową, zawierający:	W tej części Dokumentacji grupowej rekomenduje się odniesienie do ewentualnego wpływu kryzysu wywołanego Pandemią COVID-19 na całość działalności grupy lub na poszczególne jej obszary (biznesy, grupy transakcji, pełnione funkcje, itp.). Udokumentowanie skutków Pandemii COVID-19 jest zalecane w razie wpływu Pandemii na działalność podmiotów z grupy, w szczególności na profile funkcjonalne podmiotów oraz ich udział w tworzeniu wartości dodanej. Przykładowo w wyniku Pandemii COVID-19 grupa mogła zmienić model biznesowy w taki sposób, że zmiany te w istotny sposób wpływają na transakcje kontrolowane realizowane w grupie lub zmieniają schemat łańcucha wartości. Wówczas opis zmian modelu biznesowego może być istotny z punktu widzenia kolejnych punktów Dokumentacji grupowej.

L.p.	Obszar	Treść rekomendacji
	- opis najistotniejszych czynników decydujących o przewadze konkurencyjnej i możliwościach rozwoju grupy kapitałowej	Rekomendowane jest ewentualne odniesienie do opisu sytuacji pandemii przytoczonej we wstępie, ze szczególnym uwzględnieniem konkretnych przykładów czynników mikro i makroekonomicznych wywołanych przez Pandemię COVID-19, które wpływały na działalność grupy, pamiętając przy tym, że wpływ Pandemii na grupę mógł być negatywny, obojętny, a w przypadku niektórych branż - pozytywny. Mogło przykładowo nastąpić: - wzmocnienie pozycji konkurencyjnej dzięki szybszej odpowiedzi na kryzys czy bardziej elastycznemu modelowi biznesowemu, ale również wzrost udziału w danym segmencie rynku spowodowany osłabieniem pozycji konkurentów czy też ich wyjściem z rynku, - utrzymanie pozycji konkurencyjnej, związane z brakiem wpływu kryzysu na daną branżę lub podobną reakcją wszystkich uczestników danego rynku, - osłabienie pozycji konkurencyjnej spowodowane opóźnioną reakcją na kryzys w stosunku do konkurencji lub mniej elastycznym modelem biznesowym. Istotny wpływ na utrzymanie czy też wzmocnienie pozycji konkurencyjnej mogły mieć również otrzymane środki pomocowe. Może również wystąpić sytuacja, w której wpływ Pandemii COVID-19 był różny dla poszczególnych podmiotów (lub segmentów działalności) w grupie, w szczególności w grupach o mocno zdywersyfikowanej działalności. W przypadku wystąpienia takiej sytuacji, należy szczegółowo odnieść się, na czym polegał ów zróżnicowany wpływ, jakie były jego przyczyny – wskazując specyfikę działalności poszczególnych podmiotów w grupie. Przykładowo: w okresie pandemii obserwowano spadek popytu na niektóre produkty z branży kosmetycznej, podczas gdy produkty takie jak środki dezynfekujące, rękawiczki jednorazowe, maseczki stanowiły asortyment mocno deficytowy. Mogła więc wystąpić sytuacja, w której nastąpił drastyczny spadek sprzedaży dotychczasowego asortymentu, przy jednoczesnym wzroście sprzedaży nowego asortymentu, na który odnotowano wysoki popyt. W każdym z tych przypadków warto wskazać czynniki zewnętrzne oraz podjęte działania przez grupę, które miały wpływ na wyniki działalności grupy, zarówno bieżące, jak i oczekiwane w przyszłości.
	- opis lub schemat łańcucha wartości dla pięciu najistotniejszych pod względem przychodów grup produktów lub usług oraz takich grup produktów lub usług, z których przychody stanowią powyżej 5% skonsolidowanych przychodów grupy kapitałowej, wraz ze wskazaniem głównych rynków geograficznych dla tych grup produktów lub usług,	W ramach tego punktu można przeanalizować, czy w dokumentowanym okresie nastąpiła zmiana w odniesieniu do najistotniejszych pod względem przychodów grup produktów i usług, w szczególności w kontekście - łańcucha wartości, spowodowana przykładowo przerwaniem łańcucha dostaw w związku z restrykcjami na rynkach lokalnych, zamknięciem granic, ograniczona logistyka transportowa (w szczególności transport lotniczy), - profilu funkcjonalnego spółek z grupy,

L.p.	Obszar	Treść rekomendacji
	- wyszczególnienie i zwięzły opis istotnych umów lub porozumień zawieranych między podmiotami powiązanymi grupy kapitałowej, w zakresie usług, innych niż usługi dotyczące badań i rozwoju, zawierający w szczególności opis zdolności głównych usługodawców do świadczenia istotnych usług wewnątrzgrupowych oraz informację w zakresie polityki cen transferowych grupy w odniesieniu do alokacji kosztów usług wewnątrzgrupowych i zasad ustalania cen za te usługi, - zwięzły słowny opis analizy funkcjonalnej przedstawiający istotny udział podmiotów powiązanych w tworzeniu wartości w ramach grupy kapitałowej, w tym istotne funkcje pełnione przez te podmioty powiązane ponoszone przez nie istotne ryzyka i angażowane istotne aktywa, - informację o istotnych transakcjach restrukturyzacji oraz transakcjach związanych ze zmianami własnościowymi, w tym przejęciach, połączeniach i likwidacjach, przeprowadzonych w sprawozdawczym roku obrotowym grupy kapitałowej;	• rentowności w łańcuchu, a w szczególności czy zmiana dotyczyła całego łańcucha, czy poszczególnych jego elementów oraz czy i w jaki sposób spadek rentowności w pewnych elementach łańcucha został alokowany na spółki uczestniczące w całym łańcuchu, • lokalizacji funkcji zarządczych (significant people functions), • wpływu na zastosowanie safe harbour, • ponoszenia dodatkowych kosztów związanych z kryzysem i ich alokacji w łańcuchu. W przypadku stwierdzenia wpływu Pandemii COVID-19 na zakres, odpowiedzialność lub inne elementy umów wewnątrzgrupowych w Dokumentacji grupowej należy wykazać czy w odpowiedzi na kryzys wywołany Pandemią COVID-19 nastąpiły np.: • wypowiedzenie niektórych umów, • zawarcie nowych umów, • zmiany w umowach, w tym dotyczące: zakresu odpowiedzialności stron, mechanizmu wynagradzania, terminów umownych. Jeśli Pandemia COVID-19 spowodowała konieczność zmian niektórych profili funkcjonalnych w grupie, należy uwzględnić zmiany, jakie zaszły w profilach poszczególnych podmiotów należących do grupy kapitałowej w związku z Pandemią, w tym przesłanki do analizy zmian w zakresie: istotnych funkcji, istotnych ryzyk i angażowanych istotnych aktywów. W przypadku, gdy w wyniku Pandemii C-19 nastąpiły zmiany w zakresie działalności grupy lub części spółek z grupy, niewpływające na zmianę profilu funkcjonalnego (np. uruchomienie produkcji nowych wyrobów) lub zostały podjęte działania wpływające na relacje biznesowe pomiędzy spółkami z grupy (np. przeniesienie produkcji do innych podmiotów z grupy z uwagi na zawieszenie działalności na skutek decyzji administracyjnych lokalnych władz administracyjnych), Podatnik powinien w Dokumentacji grupowej zawrzeć informacje o wpływie C-19 na analizę funkcjonalną grupy. Należy uwzględnić informacje o istotnych transakcjach restrukturyzacji oraz transakcjach związanych ze zmianami własnościowymi, a jeśli ich przeprowadzenie było związane z Pandemią COVID-19, zasadne jest uzasadnienie. Należy mieć również na uwadze obowiązki związane z realizacją transakcji restrukturyzacyjnych, o których szerzej mowa w pkt 3.2.2 oraz 7.2.1.1. Rekomendacji.
2	Opis istotnych wartości niematerialnych i prawnych grupy:	

L.p.	Obszar	Treść rekomendacji
a)	<i>ogólny opis strategii grupy kapitałowej w zakresie tworzenia, rozwoju, własności oraz wykorzystania wartości niematerialnych i prawnych wraz z informacją o lokalizacji istotnych ośrodków badawczo-rozwojowych oraz lokalizacji ośrodków zarządzających funkcjami badawczo-rozwojowymi,</i>	Kryzys związany z Pandemią COVID-19 mógł w różny sposób wpłynąć na kwestie związane z tworzeniem, rozwojem, własnością oraz wykorzystaniem wartości niematerialnych i prawnych, czy też lokalizacją istotnych ośrodków badawczo-rozwojowych i ośrodków zarządzających funkcjami badawczo-rozwojowymi. Z jednej strony, kryzys mógł wymusić na niektórych grupach konieczność obniżenia nakładów na badania i rozwój, z drugiej jednak strony, mógł stanowić szansę rozwoju dla innych branż i doprowadzić do zapewnienia przez grupy dodatkowych środków na badania i rozwój, czy też do stworzenia nowych ośrodków rozwojowych. W Dokumentacji grupowej należy uwzględnić opis działań podjętych przez grupę w zakresie strategii dotyczącej wyżej wymienionych kwestii.
b)	<i>wykaz wartości niematerialnych i prawnych lub ich grup istotnych z punktu widzenia cen transferowych wraz ze wskazaniem podmiotów posiadających tytuły prawne do tych wartości,</i>	W ramach tego punktu można uwzględnić informacje np. o: • zmianach w wykazie WNiP, • wpływie kryzysu na ich wartość (np. znaki towarowe), • zmianach struktury właścicielskiej dotyczących podmiotów posiadających tytuły prawne do WNiP.
c)	<i>wykaz istotnych umów lub porozumień zawartych pomiędzy podmiotami powiązanymi grupy kapitałowej dotyczących wartości niematerialnych i prawnych, w tym umów o podziale kosztów, umów o prowadzenie prac badawczo-rozwojowych i umów licencyjnych,</i>	W przypadku stwierdzenia wpływu Pandemii COVID-19 na zakres, odpowiedzialność lub inne elementy umów wewnątrzgrupowych dotyczących WNiP, w Dokumentacji grupowej należy wyszczególnić, czy w odpowiedzi na kryzys wywołany Pandemią nastąpiły np.: • wypowiedzenie niektórych umów, • zawarcie nowych umów, • zmiany w umowach, w tym dotyczące: zakresu odpowiedzialności stron, mechanizmu wynagradzania, terminów umownych, charakteru podstawy i stawki tantiem, okresu wolnego od opłat licencyjnych, minimalnego poziomu sprzedaży przed naliczeniem tantiem, wysokości opłat licencyjnych.
d)	<i>opis polityki cen transferowych grupy kapitałowej w zakresie działalności badawczo-rozwojowej oraz wartości niematerialnych i prawnych,</i>	Należy uwzględnić (jeśli wystąpiły) zmiany w polityce cen transferowych grupy kapitałowej w zakresie działalności badawczo-rozwojowej oraz WNiP, spowodowane pandemią. W szczególności, w przypadku grup międzynarodowych, zmiany te mogą być spowodowane zróżnicowanymi reakcjami państw na C-19, co skutkuje koniecznością dostosowania polityki na poziomie grupowym (np. zmniejszenie nakładów finansowych przeznaczanych na działalność badawczo-rozwojową z powodu konieczności ich „przesunięcia” do innych obszarów, bądź odwrotnie: zwiększenie nakładów przeznaczonych na działalność badawczo-rozwojową w branży medycznej).
e)	<i>ogólny opis istotnych zmian w zakresie kontroli i własności wartości niematerialnych i prawnych oraz korzystania z tych wartości, wraz ze wskazaniem zaangażowanych</i>	Należy wskazać, czy z powodu Pandemii COVID-19 wystąpiły istotne zmiany w zakresie kontroli i własności wartości niematerialnych i prawnych oraz korzystania z tych wartości, w tym: • ustanie kontroli / własności;

L.p.	Obszar	Treść rekomendacji
	<i>podmiotów, ich siedziby lub miejsca zarządu oraz wypłaconego z tytułu tych zmian wynagrodzenia lub rekompensaty;</i>	• przejęcie kontroli / własności. Opis zmian powinien uwzględniać wskazanie zaangażowanych podmiotów, ich siedziby lub miejsca zarządu oraz wypłaconego z tytułu tych zmian wynagrodzenia lub rekompensaty. Jeżeli w wyniku zmian w ww. zakresie, nastąpiła restrukturyzacja działalności, należy mieć na uwadze obowiązki związane z realizacją transakcji restrukturyzacyjnych, o których szerzej mowa w pkt 3.2.2 oraz 7.2.1.1. Rekomendacji.
3	Opis istotnych transakcji finansowych grupy:	
a)	<i>ogólny opis sposobu finansowania działalności grupy kapitałowej, w tym informacje o istotnych umowach dotyczących finansowania zawartych z podmiotami niepowiązanymi</i>	W rezultacie kryzysu, standing finansowy wielu grup i/lub poszczególnych podmiotów w grupie mógł ulec obniżeniu. Mogło też nastąpić ograniczenie dostępu do źródeł zewnętrznego finansowania, co w konsekwencji spowodowało wzmocnienie finansowania wewnętrznego, udzielanie gwarancji grupowych, itp. Jeśli Pandemia COVID-19 wywołała zmiany w sposobie finansowania działalności podmiotów w grupie, w Dokumentacji grupowej należy opisać zasięg tych zmian, w szczególności czy miały miejsce następujące przykładowe działania: a) odroczenie lub umorzenie płatności, b) rewizja umów finansowania wewnątrzgrupowego, c) zwiększenie wolumenu finansowania wewnętrznego, d) zmiana kwalifikacji zadłużenia na kapitał, e) przekwalifikowanie transakcji cash-pool na pożyczkę, f) udzielanie gwarancji grupowych, g) zmiany własnościowe, h) zmiany limitów kredytowych.
b)	<i>wskazanie podmiotów pełniących funkcje w zakresie centralnego finansowania w ramach grupy kapitałowej oraz ich siedziby i miejsca sprawowania faktycznego zarządu</i>	Jeśli Pandemia spowodowała, iż nastąpiły zmiany w zakresie podmiotów pełniących funkcje w zakresie centralnego finansowania w ramach grupy kapitałowej oraz ich siedziby i miejsca sprawowania faktycznego zarządu, należy w ramach tego punktu opisać te zmiany.
c)	<i>ogólny opis polityki cen transferowych w zakresie finansowania pomiędzy podmiotami powiązanymi;</i>	Należy uwzględnić (jeśli wystąpiły) zmiany w polityce cen transferowych grupy kapitałowej w zakresie finansowania pomiędzy podmiotami powiązanymi spowodowane Pandemią. W szczególności należy odnieść się do możliwych zmian wskazanych w punkcie 7.2.2.3.a Rekomendacji.
4.	Informacje finansowe i podatkowe grupy:	
a)	<i>roczne skonsolidowane sprawozdanie grupy kapitałowej,</i>	W ramach tego punktu można wskazać główne obszary wpływu Pandemii COVID-19 na skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy, niemniej skonsolidowane sprawozdanie finansowe za rok objęty obowiązkiem dokumentacyjnym stanowi załącznik do Dokumentacji grupowej.
b)	<i>wykaz i zwięzły opis zawartych przez podmioty powiązane grupy kapitałowej jednostronnych uprzednich porozumień cenowych lub innych interpretacji</i>	Jeśli Pandemia COVID-19 miała wpływ na ważność decyzji APA, wówczas należy opisać jakiego rodzaju skutki zostały zidentyfikowane i jakie działania były podjęte.

L.p.	Obszar	Treść rekomendacji
	<i>podatkowych dotyczących przypisania dochodu pomiędzy państwami.</i>	

INFORMACJA: Rekomendacje zostały wypracowane przez Forum Cen Transferowych (FCT) stanowiące zespół opiniodawczo-doradczy przy Ministrze Finansów.

Niniejszy dokument podlegający zatwierdzeniu przez FCT został przygotowany łącznie przez Grupę Roboczą nr 1 oraz Grupę Roboczą nr 10 powołaną przez FCT, w skład których wchodzi następujące osoby:

Magdalena Abramczyk, Adam Abramowicz, Aneta Barszczak, Dagmara Cisowska, Agnieszka Figiel, Iva Georgijew (kierownik Grupy Roboczej nr 10), Monika Gronowska (kierownik Grupy Roboczej nr 1), Michał Janowicz, Paweł Kapłań, Marta Klepacz, Sebastian Lebda, Mikołaj Michalski, dr Jarosław F. Mika, Sylwia Mroczkowska-Adamiak, Magdalena Nowakowska, Katarzyna Róg, Sylwia Rzymkowska, Paweł Sitnik, Julia Skóra, Anna Sokołowska, Piotr Szeliga, przy współpracy z obserwatorami ze strony MF i KAS.

Lp.	Nazwa wsparcia / Programu	Kto może skorzystać	Charakterystyczne warunki umożliwiające ubieganie się o wsparcie	Podmiot przyznający wsparcie	Podstawa prawna	Klasyfikacja wg OECD COVID-19*	
1.	Dofinansowanie do wynagrodzeń pracowników	Przedsiębiorca, organizacja pozarządowa, osoba prawna w rozumieniu ustawy o finansach publicznych	Spadek przychodów o 25% w porównaniu z rokiem przed Okresem Pandemii	Wojewódzki Urząd Pracy	Ustawa z dnia 17 września 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r. poz. 1639)	1 - dopłaty do wynagrodzeń	* - zgodnie z par. 68 Wytycznych COVID 19 1 - dofinansowanie do wynagrodzeń, 2 - zapewnienie płynności 3 - poręczenie 4 - inne
2.	Dofinansowanie do wynagrodzeń pracowników	Mikro, mali i średni przedsiębiorcy	Spadek obrotów gospodarczych w ciągu 2 miesięcy następujących po sobie w stosunku do analogicznego okresu w roku poprzednim, wniosek do Powiatowego Urzędu Pracy, niekorzystanie w zakresie dofinansowania z innej pomocy publicznej, brak zaległości finansowych	Powiatowy Urząd Pracy	Ustawa z dnia 17 września 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r. poz. 1639)	1 - dopłaty do wynagrodzeń	

Rekomendacje Forum Cen Transferowych w zakresie wpływu pandemii Covid-19 na ceny transferowe dla polskich podatników

3.	Zwolnienie ze składek ZUS na 3 miesiące	Przedsiębiorcy o określonym kodzie PKD	Spadek przychodów o 75% w porównaniu z rokiem przed Pandemią COVID oraz brak zaległości wobec ZUS	Zakład Ubezpieczeń Społecznych	Ustawa z dnia 9 grudnia 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r. poz. 2255)	1 - dopłaty do wynagrodzeń	proponujemy, aby uwzględnić zwolnienie ze składek ZUS-owskich (szczególnie w przypadkach, gdzie wynagrodzenia stanowi istotną wartość w P&L)
4.	Niskooprocentowana pożyczka obrotowa finansująca wypłatę wynagrodzeń w sektorze MŚP	Mali i średni przedsiębiorcy	Dostarczenie szerokiej informacji o podmiocie do podmiotu przyznającego wsparcie (SF, zatrudnienie, plan wpływów i wypływów), dokumenty dotyczące proponowanych zabezpieczeń	Agencja Rozwoju Przemysłu S.A.	Ustawa z dnia 9 grudnia 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r. poz. 2255)	3 - krótkoterminowe wsparcie płynności	
5.	Niskooprocentowana pożyczka obrotowa finansująca wypłatę wynagrodzeń dla mikroprzedsiębiorców ze środków funduszy pracy	Przedsiębiorcy zatrudniający od 1 do 9 pracowników w (mikro przedsiębiorcy)	Prowadzenie działalności gospodarczej przed 1 kwietnia 2020 r.	Powiatowy Urząd Pracy	Ustawa z dnia 9 grudnia 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r. poz. 2255)	3 - krótkoterminowe wsparcie płynności	

Rekomendacje Forum Cen Transferowych w zakresie wpływu pandemii Covid-19 na ceny transferowe dla polskich podatników

6.	Świadczenia postojowe	Agenci turystyczni	Złożenie wniosku, zawieszenie działalności, charakter sezonowy pracy	Zakład Ubezpieczeń Społecznych	Ustawa z dnia 17 września 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r. poz. 1639)	1 - dopłaty do wynagrodzeń
7.	Ułatwienia w zakresie zatorów płatniczych (brak zapłaty odsetek ustawowych na rzecz dużych przedsiębiorców na podstawie art. 5 ustawy z dnia 8 marca 2013 r. o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych)	Mikro, mali i średni przedsiębiorcy	Aby skorzystać z tej regulacji nie trzeba podejmować żadnych działań, składać wniosku itp. Podstawą skorzystania z regulacji jest status MŚP, przepis działa z mocy ustawy w transakcji handlowej, w której wierzycielem świadczenia pieniężnego jest duży przedsiębiorca.	-	Ustawa z dnia 19 czerwca 2020 r. o dopłatach do oprocentowania kredytów bankowych udzielanych przedsiębiorcom dotkniętym skutkami COVID-19 oraz o uproszczonym postępowaniu o zatwierdzenie układu w związku z wystąpieniem COVID-19 (Dz.U. 2020 poz. 1086)	4 - inne

Rekomendacje Forum Cen Transferowych w zakresie wpływu pandemii Covid-19 na ceny transferowe dla polskich podatników

8.	Zwolnienie z podatku od nieruchomości	Jednoosobowa działalność, mikro, mały, średni, duży przedsiębiorca	Warunkiem zwolnienia jest podjęcie przez Radę Gminy uchwały wprowadzającej zwolnienia, a następnie spełnienie przez przedsiębiorcę określonych uchwałą Rady Gminy warunków (przynależność do wskazanych w uchwale rady gminy grup przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu z powodu Pandemii COVID-19)	Rada Gminy	Ustawa z dnia 9 grudnia 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2020, poz. 2255)	4 - inne
9.	Zaliczenie do kosztów jednorazowego odpisu amortyzacyjnego dla firm produkujących towary związane z przeciwdziałaniem Pandemii COVID-19	Wszyscy podatnicy PIT oraz podatnicy CIT prowadzący działalność gospodarczą.	Brak szczególnych warunków	-	Ustawa z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2020 poz. 2123)	4 - inne

Rekomendacje Forum Cen Transferowych w zakresie wpływu pandemii Covid-19 na ceny transferowe dla polskich podatników

10	Leasing operacyjny "Maszynieria" Leasing operacyjny (w tym zwrotny) dla zapewnienia płynności. Możliwość uwolnienia środków i przeznaczenia ich na bieżącą działalność lub możliwość wyposażenia firmy w nowe środki produkcji przygotowując firmę do nowych wyzwań rynkowych. Dodatkowym elementem jest możliwość uzyskania karencji w spłacie i wydłużenie okresu leasingu (łącznie z karencją) nawet do 7 lat.	Dla klientów z sektora MŚP o obrotach powyżej 4 mln zł i posiadających dodatnie wyniki za 2019 r. (pozytywna EBITDA i wynik netto).	Prowadzenie firmy z sektora MŚP o obrotach powyżej 4 mln zł i posiadającej dodatnie wyniki za 2019 r. (pozytywna EBITDA i wynik netto), brak ograniczeń rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej, prowadzenie pełnej księgowości, planuje się leasing w PLN, maszyny i urządzenia, które zamierza się nabyć pochodzą od polskich dostawców lub od autoryzowanych przedstawicielstw w Polsce renomowanych dostawców zagranicznych.	ARP Leasing Sp. z o.o.	Ustawa z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 374 ze zm.) Ustawa z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o systemie instytucji rozwoju (Dz.U. 2020 poz. 569)	3 - krótkoterminowe wsparcie płynności
----	--	--	---	-------------------------------	--	---

Rekomendacje Forum Cen Transferowych w zakresie wpływu pandemii Covid-19 na ceny transferowe dla polskich podatników

11	Tarcza Finansowa Polskiego Funduszu Rozwoju dla Dużych Firm	Przedsiębiorcy w rozumieniu art. 4 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2019 r. poz. 1292, z późn. zm.), tj. osoby fizyczne, osoby prawne lub jednostki organizacyjne niebędące osobą prawną, którym odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, wykonujące działalność gospodarczą, spełniającym i następujące kryteria: duże przedsiębiorstwa: (i) które zatrudniają więcej niż 249 pracowników w (stan na 31 grudnia 2019 r.), z wyłączeniem właściciela, lub (ii) których roczny obrót za 2019 r. przekracza 50.000.000 EUR oraz suma bilansowa na 31 grudnia	Spadek przychodów o 25% w porównaniu z poprzednim miesiącem kalendarzowym lub analogicznym miesiącem przed rokiem https://www.gov.pl/web/gov/tarcza-finansowa-polskiego-funduszu-rozwoju-dla-duzych-firm	Polski Fundusz Rozwoju	Ustawa z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 374 ze zm.) Ustawa z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o systemie instytucji rozwoju (Dz.U. 2020 poz. 569)	3 - krótkoterminowe wsparcie płynności	
----	---	---	---	------------------------	--	--	--

Rekomendacje Forum Cen Transferowych w zakresie wpływu pandemii Covid-19 na ceny transferowe dla polskich podatników

		2019 r. przekracza 43.000.000 EUR; oraz MŚP, które zatrudnia powyżej 150 pracowników w (stan na 31 grudnia 2019 r.), z wyłączeniem właściciela, a jego roczny obrót w 2019 r. przekracza 100.000.000 zł, o ile (i) zostały spełnione łącznie następujące warunki: (a) jego luka finansowani a zgodnie z projekcjami finansowymi przekracza kwotę 3.500.000 zł, oraz (b) najpierw wyczerpał maksymalne możliwości otrzymania finansowani a z Programu MŚP, lub (ii) finansowani e dotyczy Programu Sektoroweg o					
--	--	---	--	--	--	--	--

Rekomendacje Forum Cen Transferowych w zakresie wpływu pandemii Covid-19 na ceny transferowe dla polskich podatników

12	Tarcza Finansowa Polskiego Funduszu Rozwoju dla Małych i Średnich Firm	Przedsiębiorcy będący małymi lub średnimi przedsiębiorcami spełniający następujące kryteria: zatrudnia do 249 pracowników, z wyłączeniem właściciela, oraz roczny obrót nie przekracza 50 mln EUR lub suma bilansowa nie przekracza 43 mln EUR; przy czym nie jest mikro firmą, lub nie jest beneficjentem programu rządowego Tarcza Finansowa PFR dla Dużych Firm.	Spadek przychodów o 25% w porównaniu z poprzednim miesiącem kalendarzowym lub analogicznym miesiącem przed rokiem https://www.gov.pl/web/gov/tarcza-finansowa-polskiego-funduszu-rozwoju-dla-malych-i-srednich-firm	Polski Fundusz Rozwoju	Ustawa z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 374 ze zm.) Ustawa z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o systemie instytucji rozwoju (Dz.U. 2020 poz. 569)	3 - krótkoterminowe wsparcie płynności
13	Tarcza Finansowa Polskiego Funduszu Rozwoju dla Mikro firm	Mikro przedsiębiorcy (1-9 pracowników w oraz obrót do 2mln EUR)	Spadek przychodów o 25% w porównaniu z poprzednim miesiącem kalendarzowym lub analogicznym miesiącem przed rokiem	Polski Fundusz Rozwoju	Ustawa z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 374 ze zm.) Ustawa z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o systemie instytucji rozwoju	3 - krótkoterminowe wsparcie płynności

Rekomendacje Forum Cen Transferowych w zakresie wpływu pandemii Covid-19 na ceny transferowe dla polskich podatników

					(Dz.U. 2020 poz. 569)	
14.	Pożyczka Płynnościowa dla Podmiotów Ekonomii Społecznej	Podmioty ekonomii społecznej i przedsiębiorstwa społeczne zdefiniowane w Krajowym Programie Rozwoju Ekonomii Społecznej, m.in. spółdzielnie socjalne, spółdzielnie pracy, inwalidów i socjalnych, centra integracji społecznej, organizacje pozarządowe czy zakłady aktywności zawodowej	Podmiot ekonomii społecznej musi istnieć co najmniej 12 miesięcy i posiadać co najmniej jeden zamknięty rok obrotowy, spełniać kryterium mikro, małego lub średniego przedsiębiorcy, prowadzić działalność gospodarczą lub odpłatną działalność statutową, posiadać zdolność do spłaty zaciągniętego zobowiązania wraz z odsetkami i wykazać realne źródła spłaty tych zobowiązań	Fundusz Regionu Wałbrzyskiego, Towarzystwo Inwestycji Społeczno-Ekonomicznych S.A., Fundacja Rozwoju Przedsiębiorczości w Suwałkach	Ustawa z dnia 14 marca 2003 r. o Banku Gospodarstwa Krajowego (Dz.U. 2020 poz. 1198) Umowa zawartą pomiędzy Ministrem Funduszy i Polityki Regionalnej a Bankiem Gospodarstwa Krajowego z dnia 9 kwietnia 2020 r.	3 - krótkoterminowe wsparcie płynności

Rekomendacje Forum Cen Transferowych w zakresie wpływu pandemii Covid-19 na ceny transferowe dla polskich podatników

15	Pożyczka Płynnościowa z Programu Inteligentny Rozwój	Mikro, małe i średnie przedsiębiorstwa	Firma nie znajdowała się w trudnej sytuacji przed 31.12.2019, a obecnie znajduje się w trudnej sytuacji w wyniku wystąpienia Pandemii COVID-19 lub jest nią zagrożona, na przedsiębiorstwie nie ciąży obowiązek zwrotu pomocy i nie podlega wykluczeniu z możliwości dostępu do środków publicznych	Instytucje finansujące współpracujące z Bankiem Gospodarczym Krajowego https://www.bgk.pl/mikro-male-i-srednie-przedsiębiorstwa/pakiety-pomocy-bgk/wsparcie-z-wykorzystaniem-srodkow-unijnych/pozyczka-plynnosciowa-dla-msp-z-poir/#c17251	Ustawa z dnia 14 marca 2003 r. o Banku Gospodarczym Krajowego (Dz.U. 2020 poz. 1198)	3 - krótkoterminowe wsparcie płynności
16	Gwarancja z Funduszu Gwarancji Płynnościowych	Średnie i duże przedsiębiorstwa	Umowa kredytu zawarta najwcześniej od 1 marca 2020 r., na dzień 1 lutego 2020 r. brak zaległości w ZUS, US i banku kredytującym	Banki kredytujące, które podpisały z BGK umowy dotyczące Funduszu Gwarancji Płynnościowych https://www.bgk.pl/mikro-male-i-srednie-przedsiębiorstwa/zabezpieczenie-finansowania/gwarancja-plynnosciowa/#c13692		2 - gwarancje kredytowe

Rekomendacje Forum Cen Transferowych w zakresie wpływu pandemii Covid-19 na ceny transferowe dla polskich podatników

17.	Pożyczka obrotowa na finansowanie deficytu w kapitale obrotowym	Małe i średnie przedsiębiorstwa	Posiadanie deficytu w kapitale obrotowym i w 2019 r. osiągnięcie ponad 4 mln zł obrotu	Agencja Rozwoju Przemysłu S.A.	Ustawa z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 374 ze zm.) Ustawa z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o systemie instytucji rozwoju (Dz.U. 2020 poz. 569)	3 - krótkoterminowe wsparcie płynności
18.	Zwolnienie z części opłaty rocznej za użytkowanie wieczyste nieruchomości stanowiących własność jednostki samorządu terytorialnego	Przedsiębiorcy, u których wystąpił spadek obrotów gospodarczych w następstwie wystąpienia Pandemii COVID-19, będący użytkownikami wieczystymi nieruchomości jednostki samorządu terytorialnego	Zgłoszenie zamiaru wniesienia pomniejszonej opłaty, brak zaległości podatkowych, w składkach społecznych i zdrowotnych, FGŚP, FP lub Funduszu Solidarnościowym do końca III kwartału 2019 r. Podjęcie stosownej uchwały przez radę gminy, radę powiatu, sejmik województwa	Organ wykonawczy JST	Ustawa z dnia 10 grudnia 2020 r. o zmianie niektórych ustaw wspierających rozwój mieszkalnictwa (Dz.U. 2021 poz. 11)	4 - inne

Rekomendacje Forum Cen Transferowych w zakresie wpływu pandemii Covid-19 na ceny transferowe dla polskich podatników

19	Zwolnienie z części opłaty rocznej za użytkowni e wieczyste nieruchomości stanowiące j własność Skarbu Państwa	Przedsiębior cy, u których wystąpił spadek obrotów gospodarczy ch w następstwie wystąpienia Pandemii COVID-19, będący użytkownikami wieczystymi nieruchomości Skarbu Państwa	Zgłoszenie zamiaru wniesienia pomniejszonej opłaty, brak zaległości podatkowych, w składkach społecznych i zdrowotnych, FGŚP, FP lub Funduszu Solidarnościowym do końca III kwartału 2019 r.	Starosta / Prezydent miasta na prawach powiatu jako organ reprezent ujący Skarb Państwa	Ustawa z dnia 19 czerwca 2020 r. o dopłatach do oprocentowania kredytów bankowych udzielanych przedsiębiorcom dotkniętym skutkami COVID-19 oraz o uproszczonym postępowaniu o zatwierdzenie układu w związku z wystąpieniem COVID-19 (Dz.U. 2020 poz. 1086)	4 - inne
20	Zwolnienie z części należności z tytułu najmu, dzierżawy i użytkowni a nieruchomości stanowiący ch własność jednostki samorządu terytorialn ego	Przedsiębior cy, u których wystąpił spadek obrotów gospodarczy ch w następstwie wystąpienia Pandemii COVID-19, będący najemcami, dzierżawcami i lub użytkownikami nieruchomości jednostki samorządu terytorialneg o	Zgłoszenie zamiaru wniesienia należności z pominięciem należności za wskazany we wniosku okres kolejnych trzech miesięcy, brak zaległości podatkowych, w składkach społecznych i zdrowotnych, FGŚP, FP lub Funduszu Solidarnościowym do końca III kwartału 2019 r. Podjęcie stosownej uchwały przez radę gminy, radę powiatu, sejmik województwa	Organ wykonawc zy JST	Ustawa z dnia 19 czerwca 2020 r. o dopłatach do oprocentowania kredytów bankowych udzielanych przedsiębiorcom dotkniętym skutkami COVID-19 oraz o uproszczonym postępowaniu o zatwierdzenie układu w związku z wystąpieniem COVID-19 (Dz.U. 2020 poz. 1086)	4 - inne
21	Zwolnienie z części należności z tytułu najmu, dzierżawy i użytkowni a nieruchomości stanowiący ch własność Skarbu Państwa	Przedsiębior cy, u których wystąpił spadek obrotów gospodarczy ch w następstwie wystąpienia Pandemii COVID-19, będący najemcami, dzierżawcami i lub użytkownikami	Zgłoszenie zamiaru wniesienia pomniejszonej opłaty, brak zaległości podatkowych, w składkach społecznych i zdrowotnych, FGŚP, FP lub Funduszu Solidarnościowym do końca III kwartału 2019 r.	Starosta / Prezydent miasta na prawach powiatu jako organ reprezent ujący Skarb Państwa	Ustawa z dnia 19 czerwca 2020 r. o dopłatach do oprocentowania kredytów bankowych udzielanych przedsiębiorcom dotkniętym skutkami COVID-19 oraz o uproszczonym postępowaniu o zatwierdzenie układu w związku z wystąpieniem	4 - inne

Rekomendacje Forum Cen Transferowych w zakresie wpływu pandemii Covid-19 na ceny transferowe dla polskich podatników

		nieruchomości Skarbu Państwa			COVID-19 (Dz.U. 2020 poz. 1086)	
22 .	Dotacje na kapitał obrotowy	Średnie przedsiębiorstwa	Spadek obrotów o co najmniej 30% w dowolnym miesiącu po 1 lutego 2020 r. w porównaniu do poprzedniego miesiąca lub analogicznego miesiąca kalendarzowego roku poprzedniego	Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości	ROZPORZĄDZENIE KOMISJI (UE) NR 2020/972 z dnia 2 lipca 2020 r. (Dz.U.L 215 z 7 lipca 2020, s. 3)	4 - inne

Rekomendacje Forum Cen Transferowych w zakresie wpływu pandemii Covid-19 na ceny transferowe dla polskich podatników

23	Brak przychodu z otrzymanej darowizny	Podmioty, które otrzymały darowiznę na przeciwdziałanie Pandemii COVID-19 w postaci komputerów przenośnych	W okresie od dnia 1 stycznia 2020 r. do końca miesiąca, w którym odwołano stan epidemii ogłoszony z powodu Pandemii COVID-19 otrzymano darowiznę na przeciwdziałanie Pandemii COVID-19 lub darowiznę w postaci komputerów przenośnych	-	Ustawa z dnia 19 czerwca 2020 r. o dopłatach do oprocentowania kredytów bankowych udzielanych przedsiębiorcom dotkniętym skutkami COVID-19 oraz o uproszczonym postępowaniu o zatwierdzenie układu w związku z wystąpieniem COVID-19 (Dz.U. 2020 poz. 1086) ustawy z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2020 poz. 2123)	4 - inne
----	---------------------------------------	--	---	---	--	----------

Rekomendacje Forum Cen Transferowych w zakresie wpływu pandemii Covid-19 na ceny transferowe dla polskich podatników

24	Wliczenie wydatków poniesionych na darowizny do kosztów podatkowych	Podmioty, które przekazały darowiznę na przeciwdziałanie Pandemii COVID-19 w postaci komputerów przenośnych	W okresie od dnia 1 stycznia 2020 r. do końca miesiąca, w którym odwołano stan epidemii ogłoszony z powodu Pandemii COVID-19 przekazano darowiznę na przeciwdziałanie Pandemii COVID-19 lub darowiznę w postaci komputerów przenośnych	-	Ustawa z dnia 19 czerwca 2020 r. o dopłatach do oprocentowania kredytów bankowych udzielanych przedsiębiorcom dotkniętym skutkami COVID-19 oraz o uproszczonym postępowaniu o zatwierdzenie układu w związku z wystąpieniem COVID-19 (Dz.U. 2020 poz. 1086) ustawy z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2020 poz. 2123)	4 - inne
25	Wliczenie kar umownych i odszkodowań do kosztów uzyskania przychodów	Każdy podatek CIT, który opłaca podatek od dochodu, tj. uwzględnia w rozliczeniu podatku koszty uzyskania przychodu	Poniesienie kary umownej/zapłata odszkodowania spowodowanych okolicznościami związanymi z Pandemią COVID-19	-	Ustawa z dnia 19 czerwca 2020 r. o dopłatach do oprocentowania kredytów bankowych udzielanych przedsiębiorcom dotkniętym skutkami COVID-19 oraz o uproszczonym postępowaniu o zatwierdzenie układu w związku z wystąpieniem COVID-19 (Dz.U. 2020 poz. 1086)	4 - inne

Rekomendacje Forum Cen Transferowych w zakresie wpływu pandemii Covid-19 na ceny transferowe dla polskich podatników

26	Odliczenie darowizny w formie komputerów przenośnych	Każdy podatnik podatku PIT lub CIT, który przekaze darowiznę.	Darowizna w postaci laptopów i tabletów, zdalnych do użytku i wyprodukowanych nie wcześniej niż 3 lata przed dniem ich przekazania przekazanych na wsparcie oświaty od dnia 1 stycznia 2020 r. do końca miesiąca, w którym odwołano stan epidemii ogłoszony z powodu COVID-19	-	Ustawa z dnia 19 czerwca 2020 r. o dopłatach do oprocentowania kredytów bankowych udzielanych przedsiębiorcom dotkniętym skutkami COVID-19 oraz o uproszczonym postępowaniu o zatwierdzenie układu w związku z wystąpieniem COVID-19 (Dz.U. 2020 poz. 1086) ustawy z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2020 poz. 2123)	4 - inne
----	--	---	---	---	--	----------

Rekomendacje Forum Cen Transferowych w zakresie wpływu pandemii Covid-19 na ceny transferowe dla polskich podatników

27	Brak zapłaty podatku od przychodów z budynków (tzw. podatek minimalny) w czasie trwania pandemii	Podatnicy będący właścicielami i budynków, które zostały przez nich oddane do używania na podstawie m.in. umowy najmu	Uzyskiwanie przychodu z budynków	-	Ustawa z dnia 19 czerwca 2020 r. o dopłatach do oprocentowania kredytów bankowych udzielanych przedsiębiorcom dotkniętym skutkami COVID-19 oraz o uproszczonym postępowaniu o zatwierdzenie układu w związku z wystąpieniem COVID-19 (Dz.U. 2020 poz. 1086) ustawy z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2020 poz. 2123)	4 - inne
28	Ulgi w spłacie czynszów najmu, dzierżawy i użytkowania nieruchomości stanowiących własność jednostek samorządu terytorialnego	Wszyscy przedsiębiorcy oraz osoby nieprowadzące działalności gospodarczej	Złożenie wniosku o odstąpienie od dochodzenia należności z powodu pogorszenia płynności finansowej w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu Pandemii COVID-19. Podjęcie stosownej uchwały przez radę gminy, powiatu, sejmik województwa	Organ wykonawczy JST	Ustawa z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2020 poz. 568)	4 - inne

Rekomendacje Forum Cen Transferowych w zakresie wpływu pandemii Covid-19 na ceny transferowe dla polskich podatników

29.	Dofinansowanie na prowadzenie swojej działalności - pożyczka bezzwrotna PLN 5.000	Samozatrudnieni	Prowadzenie działalności przez co najmniej rok, wykazanie spadku przychodów na poz. co najmniej 30% w dwóch kolejnych analogicznych miesiącach 2020 i 2019, działalność jest aktywna	Powiatowy Urząd Pracy	Ustawa z dnia 16 kwietnia 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 (Dz. U. 2020 poz. 695)	4 - inne
30.	Odliczenie straty za 2020 r. od dochodu za 2019 r.	Podatnicy podatku PIT prowadzący działalność gospodarczą opodatkowaną wg skali podatkowej, tzw. podatkiem liniowym ze stawką 19%, ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, bez względu na zaliczenie do określonej kategorii przedsiębiorców	Uzyskanie przychodów z działalności niższych o co najmniej 50% względem uzyskanych w ubiegłym roku	Urząd Skarbowy	Ustawa z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2020 poz. 568)	4 - inne
31.	Umorzenie odsetek za składki na ubezpieczenie społeczne opłacone z opóźnieniem	Wszyscy płatnicy składek	Wskutek opóźnienia w płaceniu składek powstały odsetki za zwłokę. Dotyczy to należności za okres od stycznia 2020 r.	Zakład Ubezpieczeń Społecznych	Ustawa z dnia 16 kwietnia 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 (Dz. U. 2020 poz. 695)	4 - inne