



**FCT**  
FORUM CEN TRANSFEROWYCH

## **Wpływ czynników kryzysowych na ceny transferowe - kontynuacja prac dotyczących rekomendacji w zakresie wpływu pandemii COVID-19 z rozszerzeniem na obecną sytuację gospodarczą i geopolityczną**

**Opracowały: Grupa Robocza nr 1 oraz Grupa Robocza nr 10**

### **INFORMACJE/ZASTRZEŻENIA:**

**WERSJA DO PUBLIKACJI**, zatwierdzona podczas XVI Forum Cen Transferowych, 6 grudnia 2022 r.

Ze względu na charakter roboczy niniejszego dokumentu, który może ulec zmianom, prosimy o jego nierozpowszechnianie. Dokument w wersji finalnej zaakceptowany przez FCT zostanie opublikowany na stronie internetowej MF.

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

Warszawa 6 grudnia 2022 r.

## Spis treści

1. Wprowadzenie .....	3
2. Skróty.....	3
3. Czynniki mogące mieć wpływ na ceny transferowe.....	4
4. Zasady stosowania cen transferowych w świetle występowania wskazanych powyżej czynników kryzysowych .....	6
Czy podmiot jest uprawniony do zmiany podejścia do cen transferowych w kontekście oddziaływania czynników o charakterze kryzysowym? .....	6
Na jakiej postawie podjąć decyzję o utrzymaniu lub zmianie podejścia do cen transferowych? .....	7
Na kim spoczywa ciężar zmiany zasad stosowania cen transferowych? Czy dotyczy wszystkich sektorów gospodarki czy poszczególnych podatników? .....	7
Czy zmiana zasad stosowania cen transferowych jest równoznaczna z restrukturyzacją? .....	8
W jaki sposób może być przeprowadzona zmiana zasad stosowania cen transferowych? .....	9
5. Wpływ występowania czynników kryzysowych na rentowność i uzasadnienie osiągniętego poziomu rentowności.....	9
Analiza profilu funkcjonalnego i wpływu czynników kryzysowych na działalność podatnika, jego transakcje z podmiotami powiązаныmi i niepowiązаныmi.....	10
Identyfikacja kryteriów porównywalności istotnych z punktu widzenia wpływu czynników kryzysowych. ....	10
Identyfikacja danych porównawczych pozwalających na przeprowadzenie analizy porównawczej lub korekt dostosowawczych pozwalających na sprowadzenie dostępnych danych do porównywalności do sytuacji podatnika.....	10
Przeprowadzenie analizy porównawczej na podstawie dostępnych danych lub przy wykorzystaniu korekt dostosowawczych. ....	11
Opracowanie analizy zgodności w przypadku braku zidentyfikowanych danych porównawczych lub korekt dostosowawczych. ....	12
Korekta cen transferowych ze względu na wystąpienie czynników kryzysowych. ....	12
6. Wpływ czynników kryzysowych na APA.....	14

## 1. Wprowadzenie

Niniejszy dokument stanowi kontynuację prac Grup Roboczych nr 1 i 10 w ramach "Rekomendacji Forum Cen Transferowych w zakresie wpływu pandemii Covid-19 na ceny transferowe dla polskich podatników".

W związku z powyższym, niniejszy dokument należy czytać w połączeniu ze wskazanymi rekomendacjami. Przedmiotem pierwotnych wytycznych dotyczących Covid-19 nie były inne czynniki niż wynikające z wpływu pandemii. Ponieważ rzeczywistość geopolityczna i gospodarcza ostatnich miesięcy ulega dynamicznym zmianom i wprowadza nowe istotne czynniki mające wpływ na prowadzenie działalności gospodarczej (również przez podmioty powiązane), pojawiła się potrzeba uświadomienia występowania wpływu tych czynników na ceny transferowe i konieczności odpowiedniego zarządzania tym wpływem.

W dzisiejszej rzeczywistości polski podatnik dążący do prawidłowego zastosowania przepisów o cenach transferowych musi mierzyć się, zarówno z wyzwaniem będącymi skutkiem wystąpienia pandemii Covid-19, jak i innych zdarzeń gospodarczych i geopolitycznych, takich jak wojna w Ukrainie, kryzys energetyczny w Europie, rosnąca inflacja czy wzrost stóp procentowych. W świetle powyższego, zasadnym było stworzenie niniejszego dokumentu, który ma na celu pogłębienie rozumienia wytycznych, które podatnik może wziąć pod uwagę przy ustalaniu zasad stosowania cen transferowych w transakcjach kontrolowanych w kontekście wpływu czynników kryzysowych o różnym charakterze.

Jednocześnie należy podkreślić, iż obowiązujące Wytyczne OECD nadal powinny stanowić wsparcie dla polskich podatników oraz polskiej administracji podatkowej w wypracowaniu satysfakcjonujących dla obu stron rozwiązań w obszarze cen transferowych.

Występowanie czynników kryzysowych może mieć, zarówno negatywny, jak i pozytywny wpływ na działalność podmiotów gospodarczych. Rekomendacje zawarte w niniejszym opracowaniu należy odpowiednio stosować niezależnie od kierunku oddziaływania czynników kryzysowych na ceny transferowe.

## 2. Skróty

Covid-19 lub 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

ustawa o CIT

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych

Wytyczne OECD

Wytyczne OCED w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations)

## Rekomendacje Forum Cen Transferowych w zakresie wpływu pandemii COVID-19 z rozszerzeniem na obecną sytuację gospodarczą i geopolityczną – WERSJA DO AKCEPTACJI

Wytyczne Covid-19	Wytyczne OECD dotyczących wpływu pandemii Covid-19 na ceny transferowe (Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic)
Rekomendacje Covid-19 FCT	Rekomendacje Forum Cen Transferowych w zakresie wpływu pandemii Covid-19 na ceny transferowe dla polskich podatników

### 3. Czynniki mogące mieć wpływ na ceny transferowe

1. Czynniki kryzysowe wpływające na ceny transferowe mogą mieć zróżnicowany charakter, a powodami ich występowania mogą być, poza pandemią C-19, również między innymi sankcje nałożone na Rosję i Białoruś, wysoka inflacja czy zmiany na rynku pracy. Należy mieć na uwadze, że czynniki kryzysowe mogą się na siebie nakładać i wzajemnie na siebie oddziaływać, bowiem czynniki zewnętrzne mogą być związane zarówno z pandemią Covid-19, nową sytuacją geopolityczną wywołaną wojną na terytorium Ukrainy, jak i działaniami poszczególnych krajów. Dodatkowo, siła oddziaływania czynników kryzysowych w różnych okresach może się różnić. Przykładowo, inflacja może być bezpośrednio lub pośrednio związana zarówno z kryzysem Covid-19, jak i sankcjami nałożonymi na niektóre kraje, czy też być efektem innych czynników.
2. Poniższa tabela prezentuje przykładową klasyfikację czynników mogących wpływać na ceny transferowe i przykładowe efekty ich występowania.

Przykładowe czynniki wpływające na ceny transferowe	Opis
Inflacja	<ul style="list-style-type: none"><li>• Rosnące ceny walut i deprecjacja złotego,</li><li>• Wzrost stóp procentowych,</li><li>• Wzrost cen surowców energetycznych i żywności,</li></ul>
Surowce	<ul style="list-style-type: none"><li>• Istotne (nawet do kilkuset procent) wahania cen surowców w krótkim lub długim okresie,</li><li>• Ograniczona dostępność surowców i związana z tym konieczność kupowania „na magazyn” (dodatkowe koszty magazynowe),</li><li>• Spadek rynkowych cen surowców w przypadku, gdy podmiot posiada droższy surowiec do produkcji na magazynie (przekładanie cen na rynek),</li></ul>
Czynniki Covid’owe i post Covid’owe	<ul style="list-style-type: none"><li>• Pandemia Covid-19 oraz wynikające z niej długoterminowe zmiany,</li></ul>
Wojna na terytorium Ukrainy i nałożone na Rosję i Białoruś sankcje	<ul style="list-style-type: none"><li>• Zakłócone, przerwane lub wydłużone łańcuchy dostaw, np. zakłócony lub przerwany tranzyt przez Ukrainę, Rosję i Białoruś,</li><li>• Utrata lub ograniczenie rynków zbytu (i związane z tym koszty związane ze zmniejszonym wykorzystaniem mocy produkcyjnych),</li><li>• Konieczność poszukiwania nowych rynków zbytu lub nowych dostawców towarów i usług oraz związane z tym dodatkowe koszty,</li></ul>

Przykładowe czynniki wpływające na ceny transferowe	Opis
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Konieczność ograniczenia lub likwidacji działalności na terytorium Ukrainy, Rosji i Białorusi,</li> <li>• Ryzyko utraty całości lub części zagranicznych aktywów,</li> <li>• Wstrzymanie, ograniczenie lub wycofanie zagranicznych inwestycji w Polsce,</li> <li>• Możliwe zakłócenia w dostawach energii oraz ograniczenie podaży niektórych dóbr, np. zboża,</li> </ul>
Zmiany na rynku pracy	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Odpływ/napływ siły roboczej,</li> <li>• Wzrost kosztów pracy,</li> </ul>
Wsparcie udzielane Ukrainie przez polskie przedsiębiorstwa <sup>1</sup>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Przekazanie własnej produkcji/towarów na cele charytatywne,</li> <li>• Przekazanie środków finansowych na cele charytatywne,</li> <li>• Udostępnienie aktywów (pomieszczeń, środków transportu),</li> </ul>
Zmiany zachowań konsumentów	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Osłabienie siły nabywczej,</li> <li>• Obawy o przyszłość związane ze wzrostem cen i wizją nadchodzącego kryzysu, jak również podejmowane na tej podstawie nieracjonalne decyzje zakupowe,</li> <li>• Większe zainteresowanie oszczędzaniem,</li> <li>• Wzrost zakupów on-line,</li> <li>• Zmiana struktury wydatków domowych,</li> </ul>
Wsparcie rządowe	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dotowanie cen energii, czy też surowców energetycznych (np. węgla),</li> <li>• „Wakacje kredytowe” związane z płynnością finansową,</li> <li>• Tarcza antyinflacyjna,</li> <li>• Antykryzysowe tarcze branżowe,</li> <li>• Inne.</li> </ul>

3. W procesie oceny wpływu sytuacji kryzysowej na ceny transferowe istotna jest dokładna analiza, polegająca na zidentyfikowaniu tych czynników oraz dokładne zrozumienie przyczyn ich występowania i jednocześnie właściwe określenie skutków oddziaływania poszczególnych (lub skumulowanych) czynników kryzysowych.
4. Przy ocenie wpływu kryzysu na ceny transferowe należy także uwzględnić działania podjęte na poziomie grupy lub przedsiębiorstwa, w tym:
  - moment podjęcia działań,
  - powód podjęcia działań,
  - poziom, na jakim podjęto decyzje: czy decyzja została podjęta lokalnie, na poziomie przedsiębiorstwa, grupy biznesowej czy grupy kapitałowej,
  - alokacja ciężaru dodatkowych kosztów pomiędzy podmiotami z grupy,
  - alokacja dodatkowych zysków pomiędzy podmiotami z grupy.
5. W rezultacie powyższej analizy możliwe jest:
  - dokonanie oceny, czy dany czynnik wpłynął na transakcje kontrolowane,
  - określenie transakcji, jakie zostały dotknięte czynnikami kryzysowymi,
  - określenie poziomu wpływu danego czynnika na ceny transferowe,

<sup>1</sup> Z punktu widzenia cen transferowych może być istotne, czy koszty wsparcia powinny być alokowane na podmioty z grupy / strony transakcji kontrolowanej.

Rekomendacje Forum Cen Transferowych w zakresie wpływu pandemii COVID-19 z rozszerzeniem na obecną sytuację gospodarczą i geopolityczną – WERSJA DO AKCEPTACJI

- określenie szans i zagrożeń związanych z nową sytuacją,
  - przedstawienie działań podjętych na poziomie danej transakcji (np. zmiana lub brak zmiany poziomu cen lub rentowności w transakcji kontrolowanej).
6. Poniższa tabela prezentuje przykładowe narzędzie ułatwiające przeprowadzenie analizy czynników wpływających na ceny transferowe, a także przełożenie tych czynników oraz działań podjętych na różnych poziomach grupy kapitałowej na transakcje kontrolowane:

Czynniki wpływające na ceny transferowe	Działania podjęte na poziomie grupy lub przedsiębiorstwa					Analiza wpływu na ceny transferowe				
	Moment podjęcia działań	Powód podjęcia działań	Poziom na jakim podjęto decyzje	Alokacja ciężaru dodatkowych kosztów	Alokacja dodatkowych zysków	Czy dany czynnik wpłynął na ceny transferowe?	Dotknięte transakcje	Poziom wpływu na ceny transferowe	Szanse i zagrożenia	Podjęte działania na poziomie transakcji

**4. Zasady stosowania cen transferowych w świetle występowania wskazanych powyżej czynników kryzysowych**

*Czy podmiot jest uprawniony do zmiany podejścia do cen transferowych w kontekście oddziaływania czynników o charakterze kryzysowym?*

7. Poprzez zmianę podejścia do cen transferowych na potrzeby niniejszego dokumentu należy rozumieć wszelkie zamierzone działania podatnika mające na celu uwzględnienie wpływu czynników kryzysowych na ceny transferowe i ich utrzymanie na poziomie rynkowym.
8. Podmioty mogą dokonywać zmiany podejścia do cen transferowych, niemniej taka zmiana powinna uwzględniać historyczny przebieg transakcji oraz profile funkcjonalne podmiotów.
9. Motywem do zmiany podejścia do cen transferowych może być m.in. uzyskanie korzyści biznesowych, uniknięcie nieplanowanych strat, utrzymanie konkurencyjności, utrzymanie się na rynku, itp.
10. W zależności od faktów i okoliczności podmioty niepowiązane na bieżąco podejmują decyzje, aby zarządzać wysokim stopniem niepewności przy ustalaniu cen w danej transakcji. Jeżeli ustalanie ceny na podstawie prognoz finansowych nie jest możliwe, z uwagi np. na brak zabezpieczenia przed ryzykiem związanym z niepewnością oszacowania ceny, przedsiębiorstwa niezależne mogą opowiadać się za rozwiązaniami chroniącymi ich przed nieprzewidzianymi zdarzeniami, np. podpisywać krótkoterminowe kontrakty lub zawierać klauzule umowne umożliwiające zmianę cen.
11. W związku z powyższym, aktualne zmiany rynkowe i geopolityczne mogą wywołać decyzje przedsiębiorstw, których celem będzie utrzymanie się na danym rynku lub wręcz zwiększenie swojego udziału w rynku (np. w wyniku zmniejszenia udziału na innym rynku). Takie działania mogą wywołać zmiany w podejściu do cen transferowych polegające np. na czasowym



ponoszeniu wyższych kosztów (np. w związku ze zwiększonymi wydatkami marketingowymi) lub oferowaniu niższej ceny za produkty lub usługi w celu utrzymania lub zdobycia klienta.

12. Należy również zwrócić uwagę, iż w wielu przypadkach, dotychczasowe tradycyjne postrzeganie najistotniejszych czynników wpływających na decyzje biznesowe podejmowane przez grupy międzynarodowe (jednym z tych podstawowych czynników było dotychczas dążenie do maksymalizacji zysku), w obecnych okolicznościach, ale również w przyszłości, może ulegać zmianie. Przykładem takiej sytuacji może być wycofywanie się podmiotów z działalności na rynku rosyjskim, których decyzje o ograniczeniu działań na tym obszarze oraz rezygnacji z dodatkowych zysków, były głównie powodowane czynnikami, które z punktu widzenia czystej oceny ekonomicznej mogłyby się wydawać irracjonalne. Tego rodzaju czynniki mogą obecnie wystąpić w różnych formach i kierunkach, z uwagi na istotne zwiększenie się roli działań w obszarze CSR. Zatem w analizie warunków transakcji kontrolowanych nie należy pomijać konieczności uwzględnienia zmienionej rzeczywistości, również w zakresie oceny racjonalności biznesowej podejmowanych działań.

### ***Na jakiej postawie podjąć decyzję o utrzymaniu lub zmianie podejścia do cen transferowych?***

13. Decyzja o utrzymaniu lub zmianie podejścia do cen transferowych w odniesieniu do poszczególnych transakcji podatnika wymaga pogłębionej analizy i powinna uwzględniać m.in.:
- stopień różnorodności usług lub produktów oferowanych przez podatnika,
  - uregulowania prawne dot. produktów lub usług (np. energetyka, sankcje),
  - prace nad nowymi produktami lub innowacjami (etap rozwoju produktu),
  - rodzaj klienta końcowego (przykład: sytuacja bieżąca – cena węgla do klientów indywidualnych ustalona na stałym poziomie – projekt ustawy),
  - konkurencję na rynku oraz strategię cenową innych podmiotów w stosunku do danego produktu lub usługi,
  - obszar geograficzny, na którym oferowana jest usługa lub produkt.
14. Wpływ czynników kryzysowych na ceny transferowe może być różny w zależności np. od regionu, kraju, branży, okresu oddziaływania danego czynnika kryzysowego. Należy również zaznaczyć, że wpływ ten może mieć różny charakter w ramach różnych stanów faktycznych, tj. czynniki kryzysowe mogą dla części podmiotów powodować negatywne skutki, które będą znajdować swoje odzwierciedlenie w obniżonej rentowności działalności operacyjnej lub gospodarczej, natomiast dla innych będą stanowić okazję rynkową do poprawienia sytuacji gospodarczej i zwiększonego rozwoju. Nie zmienia to jednak faktu, że konieczne jest, aby zasady stosowania cen transferowych były zawsze zgodne z zasadą ceny rynkowej, której stosowanie w żaden sposób nie jest i nie powinno być ograniczane pod wpływem występowania czynników kryzysowych.
15. Jednym z narzędzi służących do weryfikacji zgodności stosowanego podejścia do cen transferowych z zasadą ceny rynkowej są analizy porównawcze i analizy zgodności (szerzej omawiane w dalszej części niniejszego dokumentu). Przygotowując analizy porównawcze albo analizy zgodności podatnik może korzystać ze wszelkich źródeł danych, które będą świadczyć o zachowaniu zgodności z zasadą ceny rynkowej.
16. Źródłami informacji nt. sytuacji w danej branży mogą być: źródła wewnętrzne (np. wewnętrzne dane porównawcze, dane kontrolingowe i zarządcze, analizy ekonomiczne, prognozy wewnętrzne, itp.) lub źródła zewnętrzne (dane statystyczne, publikacje branżowe, bazy danych itp.).

### ***Na kim spoczywa ciężar zmiany zasad stosowania cen transferowych? Czy dotyczy wszystkich sektorów gospodarki czy poszczególnych podatników?***

17. Zasady stosowania cen transferowych nie powinny być zmieniane w sposób automatyczny. Ewentualna zmiana powinna być oparta na wynikach pogłębionej, indywidualnej analizy, obejmującej badanie okoliczności, zasadności i celu takiego działania, z uwzględnieniem profilu funkcjonalnego uczestników transakcji, historycznego przebiegu transakcji, roli uczestników w tworzeniu łańcucha wartości dodanej.
18. Zmiana zasad stosowania cen transferowych powinna:
  - być motywowana sytuacją w danej branży,
  - być podyktowana potrzebami biznesowymi,
  - być adekwatna do profilu funkcjonalnego podmiotów (stron transakcji kontrolowanej)
  - uwzględniać analizę opcji realistycznie dostępnych;
19. Zmiana zasad stosowania cen transferowych jest w szczególności uzasadniona w przypadku podmiotów prowadzących działalność w sektorach gospodarki szczególnie dotkniętych oddziaływaniem czynników kryzysowych.
20. Podmioty rutynowe powinny być w odpowiednio mniejszym stopniu obciążone ryzykiem alokacji negatywnego lub pozytywnego oddziaływania czynników kryzysowych (z uwzględnieniem analizy funkcjonalnej prawidłowo zidentyfikowanej transakcji). W przypadku podmiotu rutynowego, ponoszenie ciężaru negatywnego oddziaływania czynników kryzysowych na ceny transferowe i w efekcie strat wynikających z takiej alokacji, może być uzasadnione jedynie w krótkim czasie.<sup>2</sup> Ponoszenie negatywnych skutków oddziaływania czynników kryzysowych i ich alokacja do podmiotu rutynowego mogą być nieuzasadnione, gdy podmiot ten przed wystąpieniem czynników kryzysowych nie ponosił znaczących ryzyk transakcyjnych, które się zmaterializowały w wyniku wystąpienia czynników kryzysowych.
21. Przy ocenie zasadności zmiany podejścia do stosowania cen transferowych powinny być również wzięte pod uwagę m.in.:
  - działania całej grupy oraz wpływ czynników kryzysowych na całą grupę, w ramach której działa podmiot,
  - zachowania niezależnych podmiotów w porównywalnych transakcjach,
  - perspektywa długookresowa wpływu takiej zmiany na ustalone warunki w transakcji kontrolowanej,
  - wewnętrzne regulacje, w tym zapisy umowne, wskazujące na faktycznie ponoszone ryzyka danej strony transakcji.

### ***Czy zmiana zasad stosowania cen transferowych jest równoznaczna z restrukturyzacją?***

22. Zmiana zasad stosowania cen transferowych, jeżeli jest przeprowadzana poprzez zmianę relacji handlowych lub finansowych, relokację funkcji, aktywów lub kategorii ryzyka, może wymagać rozpoznania transakcji restrukturyzacyjnej na potrzeby spełnienia wymogów dokumentacyjnych (analiza porównywalności, dokumentacja cen transferowych) oraz raportowych (informacja o cenach transferowych TPR).
23. Badanie porównywalności w przypadku restrukturyzacji powinno uwzględniać wpływ czynników kryzysowych na warunki przeprowadzonej restrukturyzacji. Biorąc pod uwagę różną skalę i horyzont czasowy wpływu czynników kryzysowych na działalność gospodarczą poszczególnych przedsiębiorstw, badanie porównywalności może wymagać oddzielenia wpływu czynników kryzysowych na działalność podmiotów przed i po restrukturyzacji od skutków przeprowadzonych przez podatnika transakcji lub działań składających się na restrukturyzację. Na etapie oceny zasadności i ewentualnego ustalenia wysokości wynagrodzenia z tytułu restrukturyzacji, fakt oddziaływania czynników kryzysowych na działalność podmiotów uczestniczących w restrukturyzacji może powodować odmienne wnioski

<sup>2</sup> Por. Rekomendacje Forum Cen Transferowych w zakresie wpływu pandemii Covid-19 na ceny transferowe dla polskich podatników (możliwość ponoszenia straty przez podmioty rutynowe)



z analizy niż w sytuacji, gdyby takie oddziaływanie nie zachodziło. Niemniej w każdym przypadku wymagana jest zindywidualizowana analiza stanu faktycznego, określenie rzeczywistych intencji biznesowych podmiotów uczestniczących w restrukturyzacji oraz uzasadnienie powołania się na wpływ czynników kryzysowych na wyniki z przeprowadzonego badania porównywalności.

24. Jeżeli zmiana podejścia do cen transferowych, mająca znamiona restrukturyzacji, dokonywana jest doraźnie, tj. na skutek i w okresie oddziaływania określonych czynników kryzysowych, należy odpowiednio uwzględnić ten fakt (doraźne działanie podatnika) w analizie mającej na celu identyfikowanie zdarzeń restrukturyzacyjnych, w szczególności w kontekście wpływu dokonanej zmiany na wynik finansowy podatnika przed odsetkami i opodatkowaniem (EBIT). W efekcie, prognoza wyniku finansowego może wymagać uwzględnienia przewidywanego okresu oddziaływania zmiany zasad stosowania cen transferowych na działalność podmiotów uczestniczących w restrukturyzacji. Z uwagi na to, że restrukturyzacja może również przebiegać wieloetapowo, większego znaczenia nabiera prawidłowa identyfikacja faktycznych transakcji, składających się łącznie na restrukturyzację.

### ***W jaki sposób może być przeprowadzona zmiana zasad stosowania cen transferowych?***

25. Zmiana zasad stosowania cen transferowych w okresie oddziaływania czynników kryzysowych powinna być dostosowana do skali działalności podmiotu, wpływu transakcji kontrolowanych na wyniki podmiotu, siły oddziaływania czynników kryzysowych na transakcję kontrolowaną, itp.
26. Celem przeprowadzanej zmiany nie może być wyłącznie uzyskanie korzyści podatkowych. Jeżeli skutkiem takiej zmiany są korzyści podatkowe to jedynie jako konsekwencja korzyści o charakterze gospodarczym, z uwzględnieniem analizy działań, jakie zaakceptowałyby niezależne podmioty działające na porównywalnym rynku na skutek wpływu czynników kryzysowych<sup>3</sup>.
27. Działania podmiotów w ramach przeprowadzania zmiany zasad stosowania cen transferowych, o ile są uzasadnione z punktu widzenia zasady ceny rynkowej, mogą przybrać dowolną formę, np.:
- rewizja klauzul umownych (zwiększenie katalogu przesłanek uznawanych za siłę wyższą, mechanizmy zabezpieczające przed zmianą cen surowców, wahaniami kursów, wzrostem kosztów finansowania, czy też innych przesłanek do przeprowadzenia korekty dochodowości),
  - aktualizacja polityki cenowej, wewnętrznych wytycznych o zasady postępowania w czasach kryzysu, dynamicznych zmian otoczenia rynkowego, wpływu czynników mikro i makroekonomicznych; istotne jest, aby obowiązujące zasady w grupie były zgodne z rzeczywistymi działaniami podmiotów,
  - zmiana ceny transferowej lub korekta dochodowości na podstawie np.: i) analizy danych porównawczych ii) monitoringu informacji branżowych, iii) weryfikacji faktycznie ponoszonych ryzyk transakcyjnych w dokładnie wytyczonej transakcji w okresie oddziaływania czynników kryzysowych i wcześniejszym.

## **5. Wpływ występowania czynników kryzysowych na rentowność i uzasadnienie osiągniętego poziomu rentowności**

<sup>3</sup> Por. Wytyczne OECD ustępy 1.42 i 9.38.

***Analiza profilu funkcjonalnego i wpływu czynników kryzysowych na działalność podatnika, jego transakcje z podmiotami powiązаныmi i niepowiązаныmi.***

28. Zasada *arm's length* obowiązuje cały czas w sposób niezmienny<sup>4</sup> – w ramach analizy cen transferowych podatnik jest zobowiązany wykazać, że jego transakcje są zawierane na warunkach, które byłyby akceptowane przez podmioty niezależne. Natomiast w sytuacji występowania czynników kryzysowych istotną kwestią będą nie tylko planowe, kontraktowe warunki ustalone pomiędzy podmiotami powiązаныmi, ale także reakcje podatnika i jego powiązanych kontrahentów na zaistnienie wspomnianych czynników.
29. Reakcje te (i ich zgodność z zasadą ceny rynkowej) są swego rodzaju weryfikatorem deklarowanym przez podatnika profilu funkcjonalnego.
30. Zatem pierwszym krokiem, jaki powinien być wykonany przez podatnika – po zidentyfikowaniu czynników kryzysowych mających wpływ na jego działalność i określeniu wpływu zidentyfikowanych czynników na stosowane przez niego zasady cen transferowych – jest dokonanie weryfikacji faktycznie stosowanego profilu funkcjonalnego względem ustalonych warunków transakcji z podmiotami powiązаныmi oraz względem reakcji na sytuacje nieprzewidziane (czynniki kryzysowe)<sup>5</sup>.

***Identyfikacja kryteriów porównywalności istotnych z punktu widzenia wpływu czynników kryzysowych.***

31. W sytuacji wystąpienia nieprzewidzianych sytuacji na rynku (czynników kryzysowych) kryteria porównywalności mogą ulegać zmianie lub mogą występować nowe.
32. W związku z powyższym, kolejnym krokiem jakiego podatnik powinien dokonać jest przeprowadzenie analizy tych kryteriów<sup>6</sup> z perspektywy okoliczności, w jakich dana transakcja z podmiotem powiązаныm jest prowadzona, zanim przystąpi się do przygotowania (lub aktualizacji) analizy porównawczej.
33. Wiele kryteriów, które dotychczas były przyjmowane jako powszechnie obowiązująca praktyka, w sytuacji kryzysowej może stracić na ważności. Jednocześnie konieczne jest rozważenie zastosowania szeregu nowych kryteriów, tak aby odzwierciedlić skomplikowaną sytuację danej branży dotkniętej kryzysem. Sytuacja ta jest spowodowana znacznie większym zróżnicowaniem kondycji poszczególnych branż, a także rozwarstwieniem się sytuacji w ramach tej samej branży. Zatem rynki, branże, czy nawet podmioty, które dotychczas można było racjonalnie uznać za porównywalne, w sytuacji występowania czynników kryzysowych mogą wymagać odrębnego traktowania i/lub eliminacji z prób obserwacji porównywalnych. Zastosowanie odrębnego traktowania i/lub eliminacji dotychczasowych obserwacji wymagają uzasadnienia, w celu zapewnienia obiektywnego podejścia do traktowania próby w przypadku, gdy wystąpiły czynniki kryzysowe mające wpływ na ceny transferowe.

***Identyfikacja danych porównawczych pozwalających na przeprowadzenie analizy porównawczej lub korekt dostosowawczych pozwalających na sprowadzenie dostępnych danych do porównywalności do sytuacji podatnika.***

34. Przeprowadzenie analiz porównawczych w okresie wieloletniej stabilizacji gospodarczej zwykle wiąże się z dostępem do wiarygodnych źródeł danych porównawczych pozwalających na przeprowadzenie analizy, której wyniki dają racjonalne przybliżenie efektów zachowania

<sup>4</sup> Zgodnie z ustępem 5 Wytycznych Covid-19.

<sup>5</sup> Zgodnie z ustępem 8 Wytycznych Covid-19.

<sup>6</sup> Zgodnie z Wytycznymi OECD ustęp 1.36.

podmiotów niezależnych. Natomiast pojawienie się czynników kryzysowych, które znacząco odmieniają krajobraz gospodarczy może (przynajmniej w krótkim okresie) burzyć tę dostępność i powodować trudności w odnalezieniu danych, które przy zmienionych czynnikach porównywalności będą odzwierciedlać sytuację rynkową. W związku z powyższym, po dokonanej identyfikacji właściwych czynników porównywalności, konieczne jest, aby podatnik dokonał identyfikacji również odpowiednich źródeł danych porównawczych.

35. Oprócz zmienionych pod wpływem sytuacji kryzysowej kryteriów porównywalności inną przyczyną dla konieczności poszukiwania nowych źródeł danych jest opóźnienie w dostępności danych porównawczych. Przygotowanie analizy z wykorzystaniem danych bezpośrednio odzwierciedlających czas kryzysu możliwe jest dopiero po upływie około roku po zakończeniu danego roku finansowego. Ponadto, analizy porównawcze przygotowywane są zwykle na podstawie danych z okresów kilkuletnich (zwykle trzyletnich), zatem nawet dostępność danych za rok, w którym występowały czynniki, o których mowa w pkt 3 powyżej, będzie prowadziła do sytuacji, w której pozostałe lata, którymi objęta jest analiza będą „wygładzać” wpływ czynników kryzysowych na analizowaną transakcję podatnika z podmiotem powiązaniem, a tym samym wyniki te mogą w pełni nie odzwierciedlać rynkowej sytuacji.
36. W przypadku braku zidentyfikowania odpowiedniego źródła danych porównawczych, możliwym do zastosowania podejściem jest dokonanie korekt dostosowawczych (pkt. 43-45) lub przygotowanie analizy zgodności (pkt 46-47).

***Przeprowadzenie analizy porównawczej na podstawie dostępnych danych lub przy wykorzystaniu korekt dostosowawczych.***

37. W przypadku, w którym podatnik posiada aktualną analizę porównawczą, jednak nie obejmującą okresu, w którym występują czynniki kryzysowe, podatnik powinien dokonać weryfikacji tej analizy pod kątem zastosowanych w niej kryteriów porównywalności<sup>7</sup>, a także danych finansowych wykorzystanych do jej przygotowania. Fakt czy wyniki na transakcji z podmiotem powiązaniem podatnika będą wspierane przez wyniki takiej analizy, czy też nie, może nie stanowić wystarczającej podstawy do dokonania konkluzji o zgodności analizowanej transakcji z zasadą ceny rynkowej. Zatem niezbędne może się okazać przeprowadzenie weryfikacji takiej analizy z perspektywy koniecznych do zastosowania zweryfikowanych czynników porównywalności oraz koniecznych do zastosowania danych porównawczych odzwierciedlających sytuację rynkową podatnika. Zwykle będzie to prowadziło do konieczności przeprowadzenia nowej analizy porównawczej.
38. W świetle powyższego, podatnik w pierwszej kolejności powinien dokonać próby przeprowadzenia analizy wprost, na podstawie zweryfikowanych czynników porównywalności oraz dostępnych źródeł odpowiednich danych.
39. W sytuacji, w której przeprowadzenie analizy wprost byłoby niemożliwe, podatnik powinien poszukiwać sposobu na sprowadzenie do porównywalności danych, do których ma dostęp za pomocą korekt dostosowawczych<sup>8</sup>, tj.:
  - Korekt danych porównawczych – np. korekta poziomu rentowności podmiotów porównywalnych poprzez wyznaczenie związku pomiędzy marżą operacyjną a dynamiką zmian wskaźników makroekonomicznych przy wykorzystaniu analizy regresji,
  - Korekt danych podatnika (podmiotu testowanego) – np. oczyszczenie wyniku podatnika ze zidentyfikowanych kosztów powstałych w związku z wystąpieniem czynnika kryzysowego,

<sup>7</sup> Zgodnie z ustępem 31 Wytycznych Covid-19.

<sup>8</sup> Zgodnie z Wytycznymi OECD ustępy 3.47-3.54

## Rekomendacje Forum Cen Transferowych w zakresie wpływu pandemii COVID-19 z rozszerzeniem na obecną sytuację gospodarczą i geopolityczną – WERSJA DO AKCEPTACJI

- Korekt kryteriów selekcji danych porównawczych<sup>9</sup> – np. selekcja określonych lat analizy<sup>10</sup> lub akceptowanie podmiotów ze stratą<sup>11</sup>.

### ***Opracowanie analizy zgodności w przypadku braku zidentyfikowanych danych porównawczych lub korekt dostosowawczych.***

40. Dla wielu branż, a tym samym dla wielu podatników, obecna sytuacja rynkowa i geopolityczna jest na tyle wyjątkowa i szczególna, że przeprowadzenie, na podstawie dostępnych danych, wiarygodnej analizy porównawczej pozwalającej w racjonalny sposób wnioskować o zgodności z zasadą ceny rynkowej może okazać się niemożliwe, w szczególności w krótkim okresie. W takim przypadku podatek powinien posłużyć się analizą zgodności w celu uargumentowania zgodności swojej transakcji z podmiotem powiązaniem z zasadą ceny rynkowej.
41. Analiza zgodności może być przeprowadzona na podstawie wszelkich informacji zarówno ilościowych jak i jakościowych, za pomocą których możliwe jest wykazanie, że działanie podatnika (szczególnie w reakcji na czynniki kryzysowe) jest zgodne z zasadą ceny rynkowej.<sup>12</sup>

### ***Korekta cen transferowych ze względu na wystąpienie czynników kryzysowych.***

42. Wystąpienie czynników kryzysowych może wymagać dokonania korekty cen transferowych, w celu wykazania przez podmioty powiązane, że zawarły transakcję na warunkach rynkowych. Konieczność dokonania takiej korekty jest pochodną obowiązku z art. 11c ust. 1 ustawy o CIT nakazującego podatnikom ustalanie cen transferowych na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niezależne. W przypadku gdy stanie się widoczne ex post, że ceny zostały ustalone na poziomie innym niż rynkowy, z uwagi np. na wcześniejsze ustalenia stron dokonane w oparciu o wiedzę dostępną w momencie podejmowania decyzji o transakcji i jej warunkach, i późniejsze wystąpienie czynników kryzysowych wpływających na ceny na rynku, dokonanie korekty cen transferowych będzie sposobem na doprowadzenie do stanu wynikającego z obowiązku nałożonego przez ustawodawcę na podatników w art. 11c ust. 1 ustawy o CIT.
43. Dokonanie korekty cen transferowych z uwagi na wystąpienie czynników kryzysowych w postaci korekty dochodowości ex post w transakcji kontrolowanej, może być, zdaniem Grupy Roboczej, rozumiana jako korekta cen transferowych spełniająca wymogi art. 11e ustawy o CIT.
44. Powyższe wynika z faktu, iż art. 11e ustawy o CIT nie powinien być interpretowany zawężająco, zwłaszcza w ten sposób by warunek z art. 11e pkt. 1) ustawy o CIT [„w transakcjach kontrolowanych realizowanych przez podatnika w trakcie roku podatkowego ustalone zostały warunki, które ustaliłyby podmioty niepowiązane”] był utożsamiany z możliwością dokonywania korekty cen transferowych wyłącznie w przypadku wcześniejszego zawarcia transakcji po cenie rynkowej. Prowadziłoby to do sprzeczności logicznej polegającej na tym, że gdyby transakcja pierwotnie odbywała się po cenie rynkowej, nie zachodziłaby konieczność jej korygowania.<sup>13</sup>
45. Określenie „warunki, które ustaliłyby podmioty niepowiązane” powinno być interpretowane jako podejmowanie decyzji o cenie i warunkach transakcji w ten sam sposób jak podmioty

<sup>9</sup> Zgodnie z ustępem 32 Wytycznych Covid-19.

<sup>10</sup> Ustęp 29 Wytycznych Covid-19.

<sup>11</sup> Zgodnie z ustępem 33 Wytycznych Covid-19.

<sup>12</sup> Więcej uwag na temat analizy zgodności w *Rekomendacje Forum Cen Transferowych dotyczące sporządzania opisów zgodności warunków transakcji oraz innych zdarzeń ustalonych z podmiotami powiązanimi z warunkami, które ustaliłyby między sobą podmioty niezależne*

[https://www.podatki.gov.pl/media/3132/20181221\\_rekomendacje\\_fct\\_dot\\_opisu\\_zgodno%C5%9Bci\\_iv\\_fct.pdf](https://www.podatki.gov.pl/media/3132/20181221_rekomendacje_fct_dot_opisu_zgodno%C5%9Bci_iv_fct.pdf)

<sup>13</sup> Więcej uwag na temat dokonywania korekt cen transferowych w *Rekomendacje Forum Cen Transferowych w zakresie korekt cen transferowych* <https://www.podatki.gov.pl/media/6423/rekomendacje-fct-dot-korekt-cen-transferowych-pdf-1139-kb.pdf>

niepowiązane, czyli z uwzględnieniem dostępnych informacji i racjonalnych przewidywań na temat ceny i warunków rynkowych odnośnie danej transakcji w momencie podejmowania decyzji o jej zawarciu. Dane dostępne w momencie faktycznego dokonania transakcji (w praktyce moment zawarcia transakcji bardzo często nie jest tożsamy z momentem dokonania transakcji), lub nawet ex post już po jej dokonaniu mogą różnić się od danych dostępnych ex ante. Stąd, przy zmieniających się dynamicznie warunkach rynkowych, zwłaszcza w sytuacji wystąpienia czynników kryzysowych, możliwe jest wcześniejsze ustalanie ceny przez strony transakcji w oparciu o warunki, które w momencie późniejszej realizacji transakcji odbiegają już od warunków panujących na danym rynku w momencie jej dokonania.

46. Należy zwrócić uwagę, że powody pierwotnego nieustalenia cen na warunkach zgodnych z zasadą cen rynkowych mogą być bardzo różne i niekoniecznie wynikać ze złej woli podatników. Bardzo często, nawet w stabilnych warunkach rynkowych, pomimo dobrych intencji i podjętych prób podatnicy mogą pierwotnie ustalić warunki niewłaściwie, z uwagi na np. brak dostępnych informacji o transakcjach porównywalnych w momencie zawierania transakcji. W sytuacji wystąpienia czynników kryzysowych, dynamika zmian może spowodować jeszcze większą trudność w bieżącym ustalaniu jakie ceny/warunki powinny być stosowane w danym momencie w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi, aby były odpowiednio zgodne z warunkami rynkowymi w momencie dokonywania transakcji.
47. Ponadto należy zauważyć, że warunek uznania korekty za korektę cen transferowych zgodną z art. 11e ustawy o CIT zawarty w pkt 2) tegoż przepisu [„*nastąpiła zmiana istotnych okoliczności mających wpływ na ustalone w trakcie roku podatkowego warunki*”] w pełni wpisuje się w przypadki jakie mają miejsce w sytuacji wystąpienia czynników kryzysowych. W takich okolicznościach może dojść do dynamicznych zmian cen na rynku pomiędzy momentem podjęcia decyzji o zawarciu transakcji (np. momentem podpisania umowy) a momentem faktycznej realizacji transakcji (dokonania sprzedaży określonych dóbr, wykonania określonej usługi itp.). Będzie to dotyczyło zwłaszcza tzw. umów ramowych zawieranych często przez strony w odniesieniu do jakiegoś okresu odnośnie do powtarzalnych transakcji. W przypadku dokonywania korekty ze względu na wystąpienie czynników kryzysowych podmiot powinien być w stanie przedstawić dowody potwierdzające rzeczywisty wpływ kryzysu na jego sytuację finansową. Wpływ tego typu czynników powinien zostać określony w odniesieniu do sytuacji konkretnego podmiotu.
48. Z uwagi na dużą zmienność i nieprzewidywalność czynników kryzysowych, różną skalę oraz okres ich oddziaływania, a także trudności w pozyskaniu wiarygodnych danych porównawczych, nie należy zakładać, że racjonalny podmiot w każdym przypadku będzie w stanie ustalać i stosować ceny transferowe na warunkach rynkowych w trakcie roku podatkowego. W kontekście wskazanych cech czynników kryzysowych, jak również trudności z pozyskaniem bieżących danych porównawczych, większego znaczenia nabiera analiza cen transferowych wykonana z perspektywy rocznej oraz wieloletniej (polskie przepisy podatkowe dopuszczają perspektywę trzyletnią). W efekcie korekta cen transferowych dokonana ex post powinna być uznana za dopuszczalną i spełniającą warunki określone w art. 11e ustawy o CIT.
49. Warto również zauważyć, że wystąpienie czynników kryzysowych powodujące konieczność dokonania korekt cen transferowych w transakcjach dokonywanych przez podmioty powiązane w sposób oczywisty będzie wymagało korekt odpowiednio po obu stronach transakcji. Zatem będzie wymagało nie tylko korekt wysokości przychodów po stronie podmiotu dokonującego sprzedaży lub świadczenia usługi, ale i również analogicznych korekt po stronie kosztów uzyskania przychodów u podmiotu kupującego dane dobra lub usługi. Tylko w takich okolicznościach będzie można mówić o pełnej korekcie rozliczeń stron biorących udział w transakcji, której warunki cenowe podlegają korygowaniu. Dokonanie takiej korekty tylko u jednej ze stron transakcji (np. u kupującego), byłaby niezgodna z nakazem jaki ciąży na podmiotach powiązanych, aby strony transakcji zawierały je na warunkach jakie ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane (obowiązek wynikający z art. 11c ustawy o CIT)



50. Mając na względzie powyższe, w sytuacji wystąpienia czynników kryzysowych na rynku, może okazać się konieczne dokonanie korekty cen transferowych ex post za okresy wcześniejsze niż bieżący czy poprzedni rok podatkowy.

## 6. Wpływ czynników kryzysowych na APA

51. Wszystkie rekomendacje dotyczące procedur APA (zarówno trwających, jak i zakończonych pozytywną decyzją), zawarte w Rekomendacjach Covid-19 FCT dotyczące obowiązywania decyzji, warunków krytycznych, wpływu zmiany otoczenia na porozumienie, jak również konieczności proaktywnej komunikacji z KAS, dotyczącej istotnych zdarzeń mogących mieć wpływ na APA, pozostają aktualne.
52. Jednocześnie, w analizie sytuacji danego podatnika pod kątem obowiązywania APA, ale również spójności dokonywanych transakcji z jego profilem funkcjonalnym, czynniki kryzysowe mogą wpłynąć na możliwość kontynuowania bieżącego systemu rozliczeń polskich podmiotów z grupą podmiotów powiązanych. Może to powodować konieczność przeprowadzenia dodatkowej analizy adekwatności obecnego systemu rozliczeń pod kątem dostosowania podejścia do cen transferowych w świetle występowania tych czynników.
53. Zdaniem Grupy Roboczej, w zmiennym otoczeniu biznesowym oraz ze względu na występowanie zdarzeń bezprecedensowych w kilkudziesięcioletniej historii ekonomicznej Polski i świata, moc ochronna APA, w tym możliwość objęcia porozumieniem APA dostosowania podejścia do cen transferowych w celu zachowania zasady ceny rynkowej ze względu na wystąpienie czynników kryzysowych, może mieć dla podatników jeszcze większe znaczenie niż dotychczas.

© Forum Cen Transferowych, grudzień 2022

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

Niniejszy dokument podlegający zatwierdzeniu przez FCT został przygotowany przez następujących członków Grupy Roboczej nr 1 oraz Grupy Roboczej nr 10 powołanych przez FCT:

Adam Abramowicz, Dagmara Cisowska, Iva Georgijew (kierownik Grupy Roboczej nr 10), Monika Gronowska (kierownik Grupy Roboczej nr 1), Mikołaj Michalski, Sylwia Mroczkowska-Adamiak, Paweł Rutowicz, Sylwia Rzymkowska, Anna Sokołowska, Ewelina Stamblewska-Urbaniak przy współpracy z obserwatorami ze strony MF i KAS oraz Jackiem Bajgerem.