



**FCT**  
FORUM CEN TRANSFEROWYCH

**Rekomendacje Forum Cen Transferowych  
dotyczące sporządzania analizy wykazującej zgodność  
warunków, na jakich została zawarta transakcja  
kontrolowana, z warunkami, jakie ustaliłyby podmioty  
niepowiązane (analizy zgodności)**

**Opracowała: Grupa Robocza nr 2**

**INFORMACJE/ZASTRZEŻENIA:**

**WERSJA DO PUBLIKACJI, zatwierdzona podczas VI Forum Cen Transferowych 11 czerwca 2019 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 opinii, 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, 11 czerwca 2019 r.

Rekomendacje Forum Cen Transferowych dotyczące sporządzania analizy wykazującej zgodność warunków, na jakich została zawarta transakcja kontrolowana, z warunkami, jakie ustaliłyby podmioty niepowiązane (analizy zgodności)

## **Rekomendacje Forum Cen Transferowych dotyczące sporządzania analizy wykazującej zgodność warunków na jakich została zawarta transakcja kontrolowana z warunkami, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane (analizy zgodności).**

### **I. Użyte skróty**

**Ustawa o CIT** - Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity Dz. U. z 2019 r. poz. 865, z późn. zm.)

**Ustawa o PIT** - Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity Dz. U. z 2018 r. poz. 1509 z późn. zm.) w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2019 r.

**Rozporządzenie TPD CIT** - Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 2479)

**Rozporządzenie TPD PIT** - Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 2509)

### **II. Wprowadzenie**

Przygotowując analizę cen transferowych, będącą elementem lokalnej dokumentacji cen transferowych zgodnie z art. 11q ust. 1 ustawy o CIT oraz art. 23zc ust. 1 ustawy o PIT oraz przepisami wykonawczymi<sup>1</sup>, podatnik powinien:

- w pierwszej kolejności dokonać wyboru właściwej metody weryfikacji<sup>2</sup> cen transferowych zgodnie z art. 11d ust. 1-3 ustawy o CIT oraz art. 23p ust. 1-3 ustawy o PIT,
- zweryfikować możliwość przygotowania analizy porównawczej zgodnie z art. 11q ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy o CIT i art. 23zc ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy o PIT.

W przypadku gdy sporządzenie analizy porównawczej:

- a) nie jest właściwe w świetle danej metody weryfikacji cen transferowych lub
- b) nie jest możliwe przy zachowaniu należytej staranności,

zgodnie z art. 11q ust. 1 pkt 3 lit. b ustawy o CIT i art. 23zc ust. 1 pkt 3 lit. b ustawy o PIT podatnik przystępuje do przygotowania analizy wykazującej zgodność warunków, na jakich została zawarta transakcja kontrolowana, z warunkami jakie ustaliłyby podmioty niepowiązane, zwanej dalej „Analizą Zgodności”.

---

<sup>1</sup> Rozporządzenie TPD CIT i rozporządzenie TPD PIT

<sup>2</sup> Nie mylić ze sposobem kalkulacji ceny (faktycznie zastosowanym przez podatnika sposobem obliczenia ceny).

Rekomendacje Forum Cen Transferowych dotyczące sporządzania analizy wykazującej zgodność warunków, na jakich została zawarta transakcja kontrolowana, z warunkami, jakie ustaliłyby podmioty niepowiązane (analizy zgodności)

Ad a)

Sporządzenie analizy porównawczej **nie jest właściwe**, gdy metoda weryfikacji cen transferowych nie zakłada wykorzystania danych porównawczych<sup>3</sup>. W szczególności sporządzenie analizy porównawczej może nie być właściwe ze względu na charakter transakcji kontrolowanej.

Ad b)

Sporządzenie analizy porównawczej **nie jest możliwe**, gdy brak zarówno wewnętrznych jak i zewnętrznych danych porównawczych do przygotowania tej analizy. Podatnik powinien zachować należyłą staranność w zakresie pozyskania danych porównawczych, tzn. być w stanie wskazać:

- jakie kroki podjął w momencie przygotowywania analizy cen transferowych w celu zidentyfikowania danych porównawczych oraz
- że w wyniku podjętych działań:
  - nie zdołał zidentyfikować odpowiednich danych porównawczych (ani wewnętrznych ani zewnętrznych) do przygotowania analizy porównawczej albo
  - że koszty pozyskania zidentyfikowanych danych porównawczych były niewspółmiernie wysokie w danych okolicznościach (nieracjonalne ekonomicznie).

### III. Rekomendacje

1. Wszystko, co może w sposób bezpośredni lub pośredni wskazywać na rynkowość transakcji, powinno być dopuszczalne w rozumieniu art. 11q ust. 1 pkt 3 lit. b ustawy o CIT i art. 23zc ust. 1 pkt 3 lit. b ustawy o PIT jako Analiza Zgodności.
2. Analizą Zgodności może być każde opracowanie lub wywód, na mocy którego podatnik uprawdopodobni, iż warunki zastosowane w transakcjach kontrolowanych<sup>4</sup> są zgodne z warunkami, jakie ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane.
3. Analiza Zgodności w sposób logiczny powinna uprawdopodobnić, że podatnik, zawierając transakcję kontrolowaną kierował się racjonalnymi przesłankami ekonomicznymi i warunki zastosowane w transakcji są zgodne z warunkami, jakie ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane.
4. Analiza Zgodności może przyjmować dowolną formę. Analizą Zgodności może być m.in. opracowanie zawierające opis słowny, zestawienie tabelaryczne, diagram, graf lub kilka tych form łącznie bądź w stosownej konfiguracji.
5. Przygotowując Analizę Zgodności, podatnik:
  - uzasadnia, dlaczego sporządzenie analizy porównawczej nie było właściwe (w świetle danej metody weryfikacji cen transferowych), lub możliwe (przy zachowaniu należytej staranności), o ile nie zostało to wykazane w innym elemencie analizy cen transferowych

---

<sup>3</sup> Np. w przypadku technik wyceny. Uwaga: odnośnie technik wyceny podatnik powinien stosować § 2 pkt 3 lit. d rozporządzenia TPD CIT i § 2 pkt 3 lit. d rozporządzenia TPD PIT

<sup>4</sup> Definicja pojęcia „transakcji kontrolowanej” – odpowiednio art. 11a ust. 1 pkt 6 ustawy o CIT oraz art. 23m ust. 1 pkt 6 ustawy o PIT

Rekomendacje Forum Cen Transferowych dotyczące sporządzania analizy wykazującej zgodność warunków, na jakich została zawarta transakcja kontrolowana, z warunkami, jakie ustaliłyby podmioty niepowiązane (analizy zgodności)

(przy czym podatnik nie ma obowiązku wykazania braku możliwości zastosowania wszystkich dopuszczalnych metod weryfikacji cen transferowych),

- wskazuje dane wykorzystane do przygotowania Analizy Zgodności lub inne informacje wynikające np. ze znajomości branży, profesjonalnych standardów, dobrych praktyk obowiązujących na rynku w momencie zawierania transakcji, wraz z podaniem źródła w sposób umożliwiający ich weryfikację,
- uzasadnia dobór danych i informacji wykorzystanych do przygotowania Analizy Zgodności<sup>5</sup>.

6. Analiza Zgodności może zawierać m.in.:

- wyceny niezależnych ekspertów (w tym również: operaty, opinie, ekspertyzy, inne), z zastrzeżeniem pkt. 7,
- ogólnodostępne analizy rynkowe czy branżowe (np. rynku nieruchomości),
- powszechnie używane w danej branży notowania rynkowe lub inne dane na temat stosowanych cen (które ze względu na specyfikę transakcji nie mogą zostać uznane za dane do przygotowania analizy porównawczej),
- informacje na temat ofert cenowych (w tym danych z serwisów internetowych), warunków rozstrzygniętych przetargów, taryf, wskaźników, mnożników itp. mogących mieć pośrednio zastosowanie do analizowanych transakcji (w przypadku gdy nie mogą zostać uznane za dane do przygotowania analizy porównawczej),
- dane dostępne wewnętrznie dla podatnika, np. umowy z kontrahentami, polityki wewnętrzne firmy, inne,
- analizy:
  - dotyczące cyklu życia produktu,
  - wartości odtworzeniowej,
  - wartości rezydualnej,
  - kosztu alternatywnego (np. strat jakie zostałyby poniesione przez podatnika w sytuacji, gdyby transakcja nie została zawarta),
  - korzyści stron transakcji,
  - zwrotu na inwestycji,
  - innych opcji realistycznie dostępnych dla podatnika,
- odniesienie do ogólnej sytuacji ekonomicznej,
- odniesienie do Wytycznych OECD oraz rezultatów prac Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych.

---

<sup>5</sup> Podatnik w analizie cen transferowych uzupełnia Analizę Zgodności przedstawiając wnioski z analizy wykorzystanych danych lub informacji, wskazujące lub uprawdopodobniające, iż transakcja została zawarta na warunkach, jakie ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, zgodnie z § 2 pkt 3 lit. e rozporządzenia TPD CIT i § 2 pkt 3 lit. e rozporządzenia TPD PIT

Rekomendacje Forum Cen Transferowych dotyczące sporządzania analizy wykazującej zgodność warunków, na jakich została zawarta transakcja kontrolowana, z warunkami, jakie ustaliłyby podmioty niepowiązane (analizy zgodności)

7. W przypadku jeżeli podatnik wybrał technikę wyceny wskazaną w art. 11d ust 2 ustawy o CIT i art. 23p ust. 2 ustawy o PIT, Analiza Zgodności zawiera (zgodnie z §2 pkt 3 lit. d rozporządzenia TPD CIT oraz §2 pkt 3 lit. d rozporządzenia TPD PIT):
  - uzasadnienie wyboru zastosowanej techniki,
  - opis źródeł danych wykorzystanych do wyceny,
  - opis oraz uzasadnienie założeń przyjętych do wyceny, w szczególności założeń do wskaźników stosowanych w wycenie oraz opis sposobu kalkulacji tych wskaźników,
  - opis oraz uzasadnienie założeń przyjętych do prognoz, opis źródła wykorzystanych danych oraz wskazanie celu prognozy - w przypadku gdy zastosowanie techniki wyceny wymaga zastosowania prognozy,
  - analizę wrażliwości wskazującą wpływ zmian poszczególnych założeń na wynik wyceny,
  - uzasadnienie przyjętego punktu z przedziału wartości przedmiotu transakcji kontrolowanej.
8. Jeżeli podatnik nie ma możliwości przygotowania Analizy Zgodności w sposób opisany powyżej, może posiłkować się danymi dotyczącymi transakcji zawieranych przez podmioty niespełniające kryteriów braku powiązań. Użycie danych podmiotów niespełniających kryteriów braku powiązań stosuje się wyłącznie dla uprawdopodobnienia, że transakcja realizowana jest na warunkach, jakie ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane. Powyższe nie zmierza do złamania zasady arm's length lecz do uprawdopodobnienia racjonalności zachowań stron transakcji przy braku innych możliwości.

Rekomendacje Forum Cen Transferowych dotyczące sporządzania analizy wykazującej zgodność warunków, na jakich została zawarta transakcja kontrolowana, z warunkami, jakie ustaliłyby podmioty niepowiązane (analizy zgodności)

© Forum Cen Transferowych, czerwiec 2019

**INFORMACJA:** Rekomendacje zostały wypracowane przez Forum Cen Transferowych (FCT) stanowiące zespół opiniodawczo-doradczy przy Ministrze Finansów. Niniejszy dokument podlegający zatwierdzeniu przez FCT został przygotowany przez Grupę Roboczą nr 2 powołaną przez FCT, w skład której wchodzi następujące osoby: Jacek Bajger (przewodniczący), Karolina Rychter, Maja Seliga-Kret, Bronisława Jastrzębska, Grażyna Gardian, Patrycja Balicka, Marek Paciorkiewicz, Paweł Sitnik przy współpracy z obserwatorami ze strony MF.