

**OBJAŚNIENIA PODATKOWE
W ZAKRESIE
CEN TRANSFEROWYCH**

**(w odniesieniu do przepisów obowiązujących
do dnia 31 grudnia 2018 r.)**

**MINISTERSTWO FINANSÓW
Warszawa, 14 czerwca 2019 r.**

UŻYTE SKRÓTY

Ustawa o CIT	Ustawa z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2018 r. (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1036)
Ustawa o PIT	Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2018 r. (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1509)
Rozporządzenie	Łącznie: Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze szacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (t.j. Dz.U. z 2014 r. poz. 1186) oraz Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób fizycznych w drodze szacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (t.j. Dz.U. z 2014 r. poz. 1176).
OECD	Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (ang. <i>Organization for Economic Co-operation and Development</i>).
Wytyczne OECD	Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych (ang. <i>OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations</i>), Paryż, lipiec 2017 ¹ .
JTPF	Wspólne Forum Unii Europejskiej ds. Cen Transferowych (ang. <i>EU Joint Transfer Pricing Forum</i>).
Raport JTPF	Raport JTPF w zakresie wykorzystywania danych porównawczych w ramach Unii Europejskiej (ang. <i>JTPF Report on the Use of Comparables in the EU</i>), JTPF/007/2016/FINAL/EN, Bruksela, październik 2016 ² .

¹ Link: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>

² Link: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/jtpf0072017encomps.pdf

PODSTAWA PRAWNA OBJAŚNIEŃ

Niniejsze objaśnienia stanowią ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania tych przepisów i są wydawane na podstawie art. 14a § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, z późn. zm., dalej: **Ordynacja podatkowa**).

Zgodnie z art. 14n § 4 pkt 1 Ordynacji podatkowej zastosowanie się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do objaśnień podatkowych powoduje objęcie go ochroną przewidzianą w art. 14k-14m tej ustawy. Zastosowanie się do niniejszych objaśnień powodować będzie więc objęcie zainteresowanego ochroną przewidzianą w przepisach prawa podatkowego.

ZAKRES OBJAŚNIEŃ

Niniejsze objaśnienia zostały wydane w odniesieniu do przepisów Ustawy o CIT oraz Ustawy o PIT dotyczących cen transferowych obowiązujących do dnia 31 grudnia 2018 r. w zakresie:

- technicznych aspektów przygotowywania analiz danych porównawczych, o których mowa w art. 9a ust. 2b pkt 2 ustawy o CIT oraz art. 25a ust. 2b pkt 2 ustawy o PIT oraz
- sporządzania opisów zgodności warunków transakcji oraz innych zdarzeń ustalonych z podmiotami powiązanymi z warunkami, które ustaliłyby między sobą podmioty niezależne, o których mowa w art. 9a ust. 2c ustawy o CIT oraz art. 25a ust. 2c ustawy o PIT.

Ze względu na to, że od 1 stycznia 2019 r. przepisy Ustawy o CIT oraz Ustawy o PIT w zakresie cen transferowych uległy zmianie, niniejsze objaśnienia będą miały zastosowanie do transakcji lub innych zdarzeń, realizowanych do 31 grudnia 2018 r.

Wyjątkiem jest sytuacja, w której podatnik, na podstawie art. 44 ust. 2 ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. 2018 r. poz. 2193 z późn. zm.) wybierze stosowanie nowych regulacji w zakresie cen transferowych już za rok podatkowy rozpoczynający się po 31 grudnia 2017 r. Wówczas, z uwagi na zmianę przepisów, niniejsze objaśnienia nie będą mogły zostać zastosowane bezpośrednio.

Niemniej, jeżeli podatnicy w trakcie roku podatkowego zaczynającego się po 31 grudnia 2018 r. sporządzą analizy danych porównawczych lub opisy zgodności za rok poprzedni w oparciu o przepisy obowiązujące do 31 grudnia 2018 r., wówczas mogą zastosować niniejsze objaśnienia.

SPOSÓB POWSTANIA OBJAŚNIEŃ

Objaśnienia powstały w oparciu o rezultaty prac Forum Cen Transferowych.

Forum jest zespołem opiniodawczo-doradczym przy Ministrze Finansów, powołanym na podstawie *Zarządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2018 r. w sprawie utworzenia Forum Cen Transferowych*. Forum przygotowuje rekomendacje dotyczące uproszczenia i uszczelnienia funkcjonowania systemu podatkowego w zakresie cen transferowych.

Rezultaty prac Forum w postaci projektów rekomendacji były omawiane podczas posiedzenia 11 września 2018 r., a finalne wersje rekomendacji, uwzględniające zgłoszone uwagi, zostały przyjęte przez Forum 4 grudnia 2018 r. Przyjęte przez Forum rekomendacje były następnie przedmiotem ogłoszonych przez Ministra Finansów konsultacji podatkowych, trwających od 23 stycznia do 8 lutego 2019 r.

Należy podkreślić, że objaśnienia mogą być w przyszłości uzupełniane o przedstawienie nowych zagadnień i komentarzy.

1. TECHNICZNE ASPEKTY PRZYGOTOWYWANIA ANALIZ PORÓWNAWCZYCH

Porównywalność danych a ich lokalność

- 1.1. Dane porównawcze mogą mieć charakter wewnętrzny (tj. dane dotyczące transakcji zawieranych przez podatnika z podmiotami niepowiązаныmi) bądź zewnętrzny (tj. dane dotyczące transakcji zawieranych przez niezależne podmioty / dane finansowe niezależnych podmiotów).
- 1.2. Punktem wyjścia do ustalenia porównywalności danych oraz wyboru metody stanowią czynniki porównywalności. Innymi słowy, przy identyfikacji danych porównawczych należy w pierwszej kolejności zapewnić, aby te czynniki zostały uwzględnione w analizie danych porównawczych.
- 1.3. Czynniki porównywalności zostały określone w §6 ust. 3 Rozporządzenia. Przepis ten zawiera katalog otwarty, co oznacza, że w analizie danych porównawczych można uwzględnić również inne niż bezpośrednio wymienione w tym przepisie czynniki, które mogą wpływać na cenę w transakcji.
- 1.4. Dla każdej transakcji kontrolowanej należy indywidualnie określić istotne czynniki porównywalności (tzn. wpływające materialnie na cenę w transakcji), które następnie będą uwzględniane przy sporządzaniu analizy danych porównawczych. Jednocześnie, należy wziąć pod uwagę to, że w trakcie przygotowywania analizy danych porównawczych często nie jest możliwe spełnienie / uwzględnienie wszystkich istotnych czynników porównywalności. W takiej sytuacji możliwe jest dokonanie zgodnie z przepisem § 6 ust. 2 Rozporządzenia racjonalnie dokładnych poprawek eliminujących istotne efekty różnic w porównywalności (tj. poprzez odpowiednie korekty in plus lub in minus).
- 1.5. W przypadku, gdy wymagane jest ściśle porównanie przedmiotu transakcji (np. przy zastosowaniu metody porównywalnej ceny niekontrolowanej) cechy charakterystyczne przedmiotu transakcji mogą mieć istotny wpływ zarówno na wybór branży, jak i na określenie właściwego (porównywalnego) rynku.
- 1.6. W przypadku, gdy porównanie dotyczy podmiotu (np. przy zastosowaniu metody marży transakcyjnej netto), analizę przeprowadza się często poprzez odniesienie do profilu funkcjonalnego testowanego podmiotu, jak również poprzez odniesienie do branży i rynku, w których działa testowany podmiot. Zgodnie z §8 Rozporządzenia w ramach analizy porównywalności powinny być uwzględniane podmioty możliwie podobne pod względem profilu funkcjonalnego. Jednocześnie, §10 Rozporządzenia określa katalog cech, jakie powinny spełniać rynki, aby uznać je za porównywalne na potrzeby identyfikacji próby do analizy danych porównawczych. Również Wytyczne OECD (pkt 1.112) wskazują, że istotna jest identyfikacja właściwego rynku i że w wielu sytuacjach

duże regionalne rynki obejmujące więcej niż jeden kraj mogą zostać uznane za wystarczająco porównywalne.

- 1.7. Tym samym nie jest poprawne podejście zakładające z góry, że dana analiza porównawcza powinna mieć charakter lokalny, regionalny czy też globalny bez dokonania analizy wszystkich czynników porównywalności, w tym porównywalności rynku. Każda sytuacja wymaga indywidualnego podejścia i oceny, w tym w zakresie ilości i jakości dostępnych danych porównawczych.
- 1.8. W efekcie, przygotowując analizę danych porównawczych podatnik powinien przeprowadzić wyszukiwanie zgodnie z czynnikami porównywalności zawartymi w Rozporządzeniu, mając na uwadze art. 9a ust. 2c Ustawy o CIT oraz art. 25a ust. 2c Ustawy o PIT, czyli w taki sposób, aby dane lokalne / krajowe mogły być uwzględnione w procesie przeprowadzania analizy danych porównawczych (przykładowo, żeby kryteria wyszukiwania nie wykluczały rynku polskiego).
- 1.9. Analiza danych porównawczych powinna zawierać dane porównywalne o podmiotach mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli dane są dla podatnika dostępne, przy czym brak dostępności powinien wynikać z czynników obiektywnych i niezależnych od podatnika (np. pomimo ujęcia rynku polskiego przy określonych kryteriach nie zidentyfikowano podmiotów porównywalnych), a nie subiektywnych (np. baza obejmująca podmioty polskie jest bardziej skomplikowana w obsłudze i zatrudnieni pracownicy nie potrafią jej używać).
- 1.10. Przepis art. 9a ust. 2c Ustawy o CIT oraz art. 25a ust. 2c Ustawy o PIT nie wskazuje na to, że dane z rynku polskiego są właściwsze do wykorzystania jako dane porównawcze, a jedynie że dane takie powinny zostać uwzględnione w analizie porównawczej. Przepis ten również nie wskazuje, że w pierwszym kroku należy przygotować analizę opartą na danych z rynku polskiego. Tak długo, jak dane z rynków uwzględnionych w analizie porównawczej spełniają czynniki porównywalności (w tym pochodzą one z rynków, które w analizowanej sytuacji można uznać za porównywalne w podobnym stopniu) wszystkie dane mają taką samą wagę i dane z lokalnego rynku nie powinny być preferowane w stosunku do danych z innych rynków uznanych za porównywalne.
- 1.11. Brak lokalnych obserwacji w finalnej próbie nie może sam z siebie kreować podstaw do kwestionowania przeprowadzonej analizy tak długo, jak analiza ta została przeprowadzona zgodnie z czynnikami porównywalności. Podobny pogląd zawarty jest w Wytycznych OECD (pkt 3.35) oraz Raporcie JTPF (pkt 25, rekomendacja 8), wskazujący, że analiza nie powinna być odrzucona wyłącznie z tego powodu, że nie ogranicza się do danych lokalnych.
- 1.12. Brak danych z rynku polskiego, w sytuacji gdy rynek polski był uwzględniony w kryteriach selekcji w analizie danych porównawczych, oznacza tylko i wyłącznie, że nie zidentyfikowano porównywalnych danych z rynku polskiego (dane te nie były dostępne wskutek nie spełniania istotnych czynników porównywalności). W związku z tym, tak przygotowana analiza danych porównawczych pozostaje w zgodzie z art. 9a ust. 2c Ustawy o CIT oraz art. 25a ust. 2c Ustawy o PIT.

- 1.13. Reasumując, w stosunku do wszystkich danych wykorzystanych w analizie danych porównawczych zastosowane powinny być jednakowe czynniki (kryteria) porównywalności. To, czy ostatecznie w analizie porównawczej znajdują się dane z rynku polskiego, zależy tylko i wyłącznie od tego, czy będą one spełniać te czynniki porównywalności.
- 1.14. W wielu przypadkach okazuje się, że dane porównawcze nie są w ogóle dostępne dla podatnika. Przykładowo, transakcja lub inne zdarzenie mogą mieć wysoce unikalny charakter, bądź mogą wystąpić istotne trudności z dostępnością danych dla niektórych rynków. W takich przypadkach konieczne może być przygotowanie opisu zgodności warunków transakcji z warunkami rynkowymi (patrz pkt 2 niniejszych Objasnień).

Możliwość wykorzystania danych wewnętrznych

- 1.15. W procesie przygotowywania analizy danych porównawczych podatnik ma możliwość korzystania z danych wewnętrznych. Wykorzystanie takich danych, co do zasady, jest korzystne dla podatnika ze względu na krótszy czas oraz niższy koszt ich uzyskania w porównaniu z koniecznością pozyskania danych ze źródeł zewnętrznych. Zazwyczaj takie podejście zapewnia także możliwość uzyskania danych bardziej szczegółowych (przez co możliwa jest dokładniejsza weryfikacja tych danych pod kątem spełniania czynników porównywalności).
- 1.16. Przeprowadzenie analizy w wariacie porównania wewnętrznego wymaga zachowania kluczowych czynników (kryteriów) porównywalności. W praktyce, spełnienie tych kryteriów może być trudne, a dokonanie racjonalnych korekt eliminujących różnice w porównywalności nie jest możliwe (np. inny wolumen transakcji stosowany w transakcji kontrolowanej i w transakcji z podmiotem niezależnym, różnice w cechach charakterystycznych dóbr lub usług, itd.) co może skutkować ograniczoną możliwością zastosowania takiego podejścia. Jeśli kluczowe czynniki porównywalności będą spełnione, to analiza danych porównawczych przeprowadzona na podstawie danych wewnętrznych zazwyczaj zapewnia wysoki stopień porównywalności takich danych do transakcji badanej.
- 1.17. W przypadku korzystania z danych wewnętrznych należy wziąć pod uwagę różnice w dostępności danych wewnętrznych dla podatnika i dla organów podatkowych. Z tego względu podatnik powinien zapewnić organom podatkowym możliwość weryfikacji tych danych.

Możliwość wykorzystania danych ofertowych

- 1.18. Brak jest regulacji uniemożliwiających wykorzystanie przez podatnika danych ofertowych w celu potwierdzenia rynkowego charakteru transakcji zawartej z podmiotem powiązaniem. Przy czym mając na uwadze, że dane ofertowe zwykle różnią

się od danych transakcyjnych, wydaje się, że takie dane byłyby mniej wiarygodne dla potrzeb przeprowadzonej analizy.

- 1.19. Powyższe nie odnosi się do notowań giełdowych bezpośrednio wykorzystywanych do ustalania cen transakcyjnych.

Zasadność korzystania z danych porównawczych, które nie są publicznie dostępne (tzw. *secret comparables*)

- 1.20. Organy podatkowe nie powinny stosować danych porównawczych pozyskiwanych ze źródeł niedostępnych publicznie. Podatnik powinien mieć możliwość poznania źródła danych porównawczych wykorzystywanych przez organy podatkowe, a także dokonania weryfikacji ich poprawności, kompletności i adekwatności w prowadzonym postępowaniu.
- 1.21. Analogicznie, podatnicy powinni udostępniać organom podatkowym dane i informacje źródłowe wykorzystane na potrzeby przygotowania analiz porównawczych oraz same analizy porównawcze w sposób umożliwiający ich weryfikację, w tym w zakresie źródeł danych porównawczych oraz poprawności, kompletności i adekwatności takich danych.

Zasadność odrzucania z próby danych porównawczych podmiotów z wynikami ekstremalnymi (w tym podmiotów ze stratą)

- 1.22. Wyłączenie z próby potencjalnie porównywalnych podmiotów jedynie ze względu na ujemne wyniki finansowe (tj. wykazujące stratę) nie jest konieczne.
- 1.23. W przypadku, gdy:
 - a) w procesie przeprowadzania analizy wykluczono już z próby podmioty znajdujące się w niestandardowej sytuacji prawnej lub ekonomicznej (np. likwidacji, upadłości, restrukturyzacji, wykazujące niestabilny poziom przychodów w okresie objętym analizą, itp.) oraz
 - b) nie istnieją inne obiektywne przesłanki do uznania, że podmiot nie spełnia przyjętych czynników porównywalności (np. wysokie koszty wejścia na rynek lub koszty rozruchu technicznego przez podmiot rozpoczynający działalność)

podmiot ze stratą nie powinien być automatycznie eliminowany z próby na potrzeby sporządzania analizy danych porównawczych wyłącznie z powodu straty.

- 1.24. Niemniej, każda sytuacja, w której w próbie danych porównawczych znajdują się podmioty wykazujące stratę, powinna być analizowana indywidualnie i ze szczególną uwagą, w tym przy uwzględnieniu zapisów p. 3.64 oraz p. 3.65 Wytycznych OECD. W szczególności należy wskazać, że pełnienie rutynowych funkcji i niskie ryzyko nie

generują strat przez dłuższy okres. Ich wykazywanie może świadczyć o różnicach w obciążeniu ryzykiem lub nie odzwierciedlać zwykłych warunków handlowych. Oznacza to zatem, że kwestie te powinny być przedmiotem szczególnej uwagi w ramach przeprowadzanej analizy jakościowej danych.

- 1.25. Zastosowanie różnego rodzaju miar statystycznych zazwyczaj pozwoli wyeliminować wpływ wyników skrajnych na zakres, który można przyjąć jako zakres wartości rynkowych. Należy podkreślić, że Wytyczne OECD (pkt 3.57) dopuszczają użycie miar statystycznych w celu ewentualnego zniwelowania wpływu takich defektów porównywalności, których nie da się zidentyfikować za pomocą dostępnych informacji.
- 1.26. Odrzucanie z próby podmiotów z wynikami skrajnymi (dodatnimi lub ujemnymi) powinno wynikać wyłącznie z potencjalnego braku porównywalności danych tych podmiotów w stosunku do badanej transakcji.
- 1.27. Przykładowo, gdy analiza funkcjonalna badanej transakcji wskazuje na ograniczony profil funkcjonalny badanego podmiotu, który powinien cechować się stabilnym poziomem zysku w dłuższym okresie, dane finansowe potencjalnie porównywalnych podmiotów, wykazujących wieloletnie straty lub osiągających skrajnie wysokie zyski, mogą zostać odrzucone.

Minimalna liczebność próby w analizie danych porównawczych

- 1.28. Brak jest regulacji dotyczących rekomendowanej lub minimalnej liczebności próby porównawczej w analizie danych porównanych. W związku z tym każda sytuacja wymaga indywidualnego podejścia i oceny jaka liczba obserwacji znajdujących się w próbie porównawczej pozwoli na wiarygodne wyznaczenie ceny / wartości rynkowej.
- 1.29. Określenie finalnej próby obserwacji powinno zatem opierać się na następujących założeniach:
 - a) Spełnienie przez dane porównawcze przyjętych w analizie kryteriów porównywalności ma kluczowe znaczenie w procesie wyznaczania finalnej próby porównawczej. Końcowa liczebność próby ma więc charakter wtórny w stosunku do wymogu zachowania porównywalności (spełnienia kryteriów porównywalności). Dlatego należy dążyć do eliminacji z próby porównawczej obserwacji mniej porównywalnych (przede wszystkim jakościowo).
 - b) W trakcie procesu weryfikacji i eliminacji obserwacji należy mieć na uwadze, że w praktyce bardzo często (m.in. biorąc pod uwagę dostępność oraz jakość danych porównawczych) poprawnie przeprowadzony proces eliminacji jakościowej może doprowadzić do wyselekcjonowania próby porównawczej zawierającej jedynie kilka obserwacji.
 - c) W ekstremalnych przypadkach stosowanie bardzo restrykcyjnych kryteriów selekcji może doprowadzić nawet do odrzucenia wszystkich obserwacji (jako nieporównywalnych). W takiej sytuacji należy zweryfikować przyjęte kryteria

porównywalności lub / oraz zweryfikować dostępność innych, alternatywnych źródeł danych porównawczych lub / oraz rozważyć zasadność sporządzenia opisu zgodności.

- 1.30. Uwzględniając powyższe, podczas przeprowadzania analizy danych porównawczych, kluczowe znaczenie powinna mieć analiza jakościowa, tj. obserwacje przyjęte do finalnej próby powinny być w jak największym stopniu porównywalne do przedmiotu analizy.
- 1.31. Biorąc pod uwagę różnorodność stanów faktycznych i relacji ekonomicznych, przyjmowanie sztywnego założenia co do konkretnej, minimalnej lub maksymalnej liczby obserwacji w próbie porównawczej nie jest zasadne i mogłoby doprowadzić do zaburzenia rezultatów procesu analizy jakościowej.

Wybór punktu z przedziału

- 1.32. Wynikiem analizy danych porównawczych może być zarówno jedna wartość, jak i wiele wartości. Uzyskanie wielu wartości jako rezultatu analizy porównawczej wynikać może z tego, że analiza porównawcza stanowi próbę przybliżenia warunków, jakie zostałyby ustalone między podmiotami niepowiązаныmi, jak również z faktu, że podmioty niepowiązane zawierające porównywalne transakcje mogą ustalać ceny na różnym poziomie (pkt 3.55 Wytycznych OECD).
- 1.33. Jeśli każdy z wyników analizy danych porównawczych jest rezultatem obserwacji, spełniającej w jednakowym i najwyższym możliwym do uzyskania stopniu wszystkie kluczowe czynniki porównywalności, wówczas każdą taką obserwację można traktować jako odzwierciedlającą warunki rynkowe.
- 1.34. Jeśli wyniki analizy danych porównawczych cechuje niższy stopień porównywalności do transakcji badanej, wówczas możliwe jest zastosowanie miar tendencji centralnej (np. przedział międzykwartyłowy). Wówczas wszystkie obserwacje w ramach przedziału można traktować jako odzwierciedlające warunki rynkowe.
- 1.35. Z kolei, w przypadku skrajnej rozbieżności pomiędzy wynikami w ramach tak określonego przedziału, zasadnym może być przyjęcie np. mediany, średniej arytmetycznej lub średniej ważonej (w zależności od charakteru danych porównawczych) jako wartości najbardziej zbliżonej do warunków rynkowych.
- 1.36. W odniesieniu do pkt 1.33 oraz 1.34 wybór jednego punktu w celu określenia wartości rynkowej przedmiotu transakcji powinien zostać odpowiednio uzasadniony. Przykładami czynników, mogących uzasadnić wybór danego punktu mogą być w szczególności rozkład wyników w przedziale, strategia gospodarcza przyjęta przez podatnika, kompensata wyniku na innej transakcji z podmiotem powiązany, uwarunkowania rynkowe, indywidualne warunki danej transakcji, profil funkcjonalny podatnika.

Aktualizacja analizy danych porównawczych

- 1.37. Zgodnie z art. 9a ust. 2h Ustawy o CIT i art. 25a ust. 2h Ustawy o PIT analiza danych porównawczych powinna być aktualizowana nie rzadziej niż co 3 lata, chyba że zmiana warunków ekonomicznymi w stopniu znacznie wpływającym na analizę danych porównawczych uzasadnia dokonanie przeglądu w roku zaistnienia tej zmiany. Przepisy te stanowią odzwierciedlenie rozwiązania wynikającego z Wytycznych OECD (pkt 5.38). Raport JTPF (pkt 19, rekomendacja 6) również wskazuje, że analiza taka powinna być przygotowywana, w zależności od transakcji, na podstawie danych 3- lub 5 letnich, przy czym nie rzadziej niż co 3 lata.
- 1.38. Przepisy Ustawy o CIT i Ustawy o PIT nie wskazują jednak od jakiego momentu (dnia, miesiąca, roku, okresu podatkowego, itp.) należy liczyć upływ 3-letniego okresu, warunkującego moment aktualizacji analizy danych porównawczych.
- 1.39. W celu prawidłowego zastosowania analizy porównawczej podatnik powinien dokonywać cyklicznego przeglądu rzeczywistego przebiegu transakcji (np. w zakresie analizy funkcjonalnej) dla której przygotowana została analiza. W przypadku gdy przebieg transakcji uległ zmianie (powodując powstanie znacznych różnic w odniesieniu do warunków transakcji dla której przygotowana została analiza porównawcza), analiza porównawcza powinna podlegać aktualizacji przed upływem 3-letniego okresu przy zastosowaniu czynników porównywalności adekwatnych do zmienionych warunków transakcji.
- 1.40. Zakres „zmiany warunków ekonomicznych w stopniu znacznie wpływającym na analizę danych porównawczych” określany powinien być indywidualnie dla każdej badanej transakcji w oparciu o zaistniałe zmiany w zidentyfikowanych, istotnych czynnikach porównywalności.

2. SPORZĄDZANIE OPISÓW ZGODNOŚCI WARUNKÓW TRANSAKCJI ORAZ INNYCH ZDARZEŃ USTALONYCH Z PODMIOTAMI POWIĄZANYMI Z WARUNKAMI, KTÓRE USTALIŁYBY MIĘDZY SOBĄ PODMIOTY NIEZALEŻNE

- 2.1. Podatnik powinien dołożyć należytej staranności w kierunku zidentyfikowania i pozyskania danych do sporządzenia analizy danych porównawczych zgodnie z art. 9a ust. 2b pkt 2 ustawy o CIT i art. 25a ust. 2b pkt 2 ustawy o PIT. W przypadku braku możliwości wykazania rynkowości transakcji poprzez przygotowanie analizy porównawczej, tzn. przy braku zarówno wewnętrznych jak i zewnętrznych danych porównawczych do przygotowania tej analizy, zgodnie z art. 9a ust. 2c ustawy o CIT i art. 25a ust 2c ustawy o PIT podatnik przystępuje do przygotowania opisu zgodności warunków transakcji lub innych zdarzeń, ustalonych z podmiotami powiązаныmi, z warunkami, które ustaliłyby między sobą podmioty niezależne.
- 2.2. Wszystko, co może w sposób bezpośredni lub pośredni wskazywać na rynkowość transakcji, powinno być dopuszczalne w rozumieniu art. 9a ust. 2c ustawy o CIT i art. 25a ust 2c ustawy o PIT jako opis zgodności z warunkami, jakie ustaliłyby między sobą podmioty niezależne.
- 2.3. Opiszem zgodności może być każde opracowanie lub wywód, na mocy którego podatnik uprawdopodobni, że warunki zastosowane w transakcjach lub innych zdarzeniach pomiędzy podmiotami powiązаныmi są zgodne z warunkami, jakie ustaliłyby między sobą podmioty niezależne.
- 2.4. Opis zgodności w sposób logiczny powinien uprawdopodobnić, że podatnik, zawierając transakcję kierował się racjonalnymi przesłankami ekonomicznymi i warunki zastosowane w transakcji są zgodne z warunkami, jakie ustaliłyby między sobą podmioty niezależne.
- 2.5. Opis zgodności może przyjmować dowolną formę. Opiszem zgodności może być m.in. opracowanie zawierające opis słowny, zestawienie tabelaryczne, diagram, graf lub kilka tych form łącznie bądź w stosownej konfiguracji.
- 2.6. Przygotowując opracowanie zawierające opis zgodności, podatnik:
 - a) uzasadnia, dlaczego przygotowanie analizy porównawczej nie było możliwe, przy czym nie ma obowiązku dokonania pełnej analizy z zastosowaniem wszystkich dopuszczalnych metod szacowania cen transferowych w celu wykazania braku możliwości zastosowania tychże metod do wykazania rynkowego charakteru warunków transakcji,
 - b) wskazuje dane wykorzystane do przygotowania opisu zgodności lub inne informacje (np. wynikające ze znajomości branży, profesjonalnych standardów, dobrych praktyk obowiązujących na rynku w momencie zawierania transakcji) wraz z podaniem ich źródła w sposób umożliwiający weryfikację tych danych lub informacji,

- c) uzasadnia dobór danych i informacji wykorzystanych do przygotowania opisu zgodności,
- d) przedstawia wnioski z analizy wykorzystanych danych lub informacji, wskazujące lub uprawdopodobniające, że transakcja została zawarta na warunkach, jakie ustaliłyby między sobą podmioty niezależne.

2.7. Opis zgodności może zawierać m.in.:

- a) wyceny niezależnych ekspertów (w tym również: operaty, opinie, ekspertyzy, inne),
- b) ogólnodostępne analizy rynkowe czy branżowe (np. rynku nieruchomości),
- c) powszechnie używane w danej branży notowania rynkowe lub inne dane na temat stosowanych cen (w przypadku gdy nie mogą one zostać uznane za dane do przygotowania analizy porównawczej),
- d) 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 one zostać uznane za dane do przygotowania analizy porównawczej),
- e) dane dostępne wewnątrz dla podatnika (np. umowy z kontrahentami, polityki wewnętrzne firmy, inne),
- f) 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,
- g) odniesienie do ogólnej sytuacji ekonomicznej,
- h) odniesienie do Wytycznych OECD oraz rezultatów prac JTPF.

2.8. Jeżeli podatnik nie ma możliwości przygotowania opisu zgodności w sposób opisany powyżej, może posiłkować się danymi dotyczącymi transakcji zawieranych przez podmioty niespełniające kryteriów niezależności. Użycie danych podmiotów niespełniających kryteriów niezależności, stosuje się wyłącznie w sytuacji uprawdopodobnienia, że jest to jedyny sposób na uzasadnienie, że transakcja realizowana jest na warunkach, jakie ustaliłyby między sobą podmioty niezależne. Takie uprawdopodobnienie może polegać przykładowo na wykazaniu, że dane dotyczące transakcji zawieranych przez podmioty niespełniające kryteriów

niezależności, nie są zaburzone przez brak spełnienia kryterium niezależności (np. pomimo istnienia formalnych powiązań kapitałowych, brak jest faktycznych powiązań operacyjnych, tj. podmiot nie dokonuje transakcji z podmiotami powiązanymi).