

ANALIZA PORÓWNAWCZA CEN TRANSFEROWYCH

Grzegorz Gołębiowski, Marcin Jamroży
Mateusz Kopeć, Aleksander Litwiniec, Piotr Szeliga

ANALIZA PORÓWNAWCZA CEN TRANSFEROWYCH

Grzegorz Gołębiowski, Marcin Jamroży
Mateusz Kopeć, Aleksander Litwiniec, Piotr Szeliga

Stan prawny na 1 sierpnia 2024 r.

Recenzent

Dr hab. Rafał Tuzimek, prof. Szkoły Głównej Handlowej

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Katarzyna Gierłowska

Opracowanie redakcyjne

Joanna Ośka

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

Poszczególne części publikacji opracowali:

Grzegorz Gołębiowski – rozdział II

Marcin Jamroży – rozdział I

Mateusz Kopec – rozdział IV

Aleksander Litwiniec – rozdział V

Piotr Szeliga – rozdział III


prawoLubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przystępujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujmy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2024

ISBN 978-83-8358-793-6

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. +48 728 313 462

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	11
Przedmowa	13
Rozdział I	
Analiza porównawcza jako element lokalnej dokumentacji cen transferowych	15
1. Przegląd obowiązków dokumentacyjno-sprawozdawczych w zakresie cen transferowych	15
2. Lokalna dokumentacja cen transferowych	18
2.1. Przedmiot dokumentowania	18
2.2. Okres dokumentowania	21
2.3. Elementy dokumentacji lokalnej	23
3. Analiza cen transferowych	27
3.1. Elementy analizy cen transferowych	27
3.2. Metoda weryfikacji cen transferowych	28
3.3. Strona testowana	35
3.4. Analiza porównawcza	40
3.4.1. Rys historyczny	40
3.4.2. Moment odniesienia analizy	41
3.5. Analiza zgodności	42
4. Opis analizy porównawczej	43
4.1. Elementy analizy porównawczej	43
4.2. Proces wyszukiwania i doboru danych	44
4.3. Dane porównawcze	49
4.4. Okres analizy	52
4.5. Wybór wskaźnika finansowego	52

4.6. Korekta porównywalności	52
4.7. Punkt lub przedział rynkowości	55
5. Aktualizacja analizy porównawczej	58
6. Pandemia COVID-19 a analizy porównawcze	59

Rozdział II

Wskaźniki finansowe w analizie cen transferowych	64
1. Istota analizy wskaźnikowej	64
1.1. Uwagi wprowadzające	64
1.2. Analiza porównawcza	69
2. Wskaźniki finansowe	74
2.1. Uwagi wprowadzające	74
2.2. Wskaźniki rentowności	80
2.3. Model Du Ponta	94

Rozdział III

Studium przypadku: analiza porównawcza dla działalności prowadzonej przez producenta o ograniczonych funkcjach ..	97
1. Cel i przedmiot studium przypadku	97
2. Opis stanu faktycznego	98
3. Kryteria porównywalności	101
3.1. Uwagi wprowadzające	101
3.2. Cechy charakterystyczne dóbr, usług lub innych świadczeń	102
3.3. Przebieg transakcji	103
3.4. Podsumowanie profilu funkcjonalnego stron transakcji ...	108
3.5. Warunki określone w badanej transakcji	109
3.5.1. Koszty	110
3.5.2. Narzut zysku	110
3.5.3. Korekty cen transferowych	111
3.6. Warunki ekonomiczne występujące w czasie i miejscu, w których dokonano transakcji	111
3.7. Stosowana strategia gospodarcza	112
3.8. Wybór metody weryfikacji cen transferowych	113
3.9. Dostępność danych porównawczych	117
3.10. Wskazanie strony lub transakcji podlegającej badaniu w ramach analizy cen transferowych	118

3.11. Przyczyny zastosowania danych jednorocznych/ wieloletnich	118
3.12. Selekcja danych porównawczych	119
3.12.1. Identyfikacja próby potencjalnie porównywalnych podmiotów	119
3.12.2. Podsumowanie procesu selekcji próby porównawczej	125
3.12.3. Analiza statystyczna	130
3.12.4. Wykorzystana miara statystyczna	131
3.12.5. Wskaźnik poziomu rentowności	132
3.12.6. Wyniki analizy cen transferowych	135
3.13. Opis korekt porównywalności wraz z uzasadnieniem, jeżeli zostały zastosowane	138
3.14. Odniesienie ceny transferowej do wyniku analizy, wraz z uzasadnieniem odchyień, jeżeli wystąpiły	138

Rozdział IV

Studium przypadku: analiza porównawcza dla dystrybutora o ograniczonych funkcjach i ryzykach	140
1. Cel i zakres studium przypadku	140
2. Analiza funkcjonalna	141
2.1. Działalność grupy	141
2.2. Rola ABC w łańcuchu wartości dodanej	144
2.3. Dystrybutor o ograniczonym ryzyku	145
2.4. Podsumowanie analizy funkcjonalnej	145
3. Wybór metody weryfikacji cen transferowych	147
3.1. Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej	147
3.2. Metoda ceny odsprzedaży	148
3.3. Metoda rozsądnej marży („koszt plus”)	148
3.4. Metoda marży transakcyjnej netto („MMTN”)	149
4. Selekcja porównywalnych podmiotów	150
4.1. Selekcja automatyczna z wykorzystaniem TP Catalyst	150
4.1.1. Uwagi wprowadzające	150
4.1.2. Zastosowane kryteria wyboru	150
4.2. Selekcja manualna	154
4.3. Weryfikacja dostępności danych finansowych	157

5. Analiza statystyczna	158
5.1. Wstęp	158
5.2. Przedział rynkowy	158
5.3. Okres będący przedmiotem analizy	160
5.4. Zastosowany wskaźnik – Berry Ratio	160
5.5. Korekty kapitału obrotowego	161
5.6. Wyniki analizy	163

Rozdział V

Studium przypadku: analiza porównawcza dla transakcji

usługowej	165
1. Cel i przedmiot studium przypadku	165
2. Stan faktyczny	167
2.1. Opis transakcji kontrolowanej i jej stron	167
2.2. Charakterystyka transakcji i zakres usług	169
2.3. Potencjalna wartość transakcji kontrolowanej oraz sposób rozliczeń	176
3. Analiza porównawcza	178
3.1. Opis przyjętych założeń	178
3.2. Grupowanie usług i usługi o niskiej wartości dodanej	180
3.3. Metoda i podejście przyjęte w ramach analizy	189
3.3.1. Wybór metody weryfikacji	189
3.3.2. Wybór strony badanej	192
3.3.3. Wybór wskaźnika rentowności	193
3.3.4. Okres objęty badaniem	194
3.4. Proces selekcji i zastosowana definicja porównywalności	195
3.4.1. Źródło danych porównawczych	195
3.4.2. Zastosowane kryteria porównywalności	196
3.4.3. Proces selekcji w bazie danych	201
3.4.4. Dodatkowa selekcja automatyczna	207
3.4.5. Selekcja manualna	209

4. Analiza danych finansowych	210
4.1. Zastosowanie średniej ważonej	210
4.2. Przedział międzykwartylowy	212
5. Wyniki analizy i podsumowanie	213
Bibliografia	219
Aneks	223

WYKAZ SKRÓTÓW

- ustawa nowelizująca 2019 r.** – ustawa z 23.10.2018 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. poz. 2193 ze zm.)
- u.p.d.o.p.** – ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z 15.02.1992 r. (Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm.)
- u.p.d.o.f.** – ustawy z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2024 r. poz. 226 ze zm.)
- rozporządzenia TP** – rozporządzenie Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1349) oraz w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1129)
- rozporządzenia TPD** – rozporządzenie Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1783) oraz w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz.U. 2023 r. poz. 1813 ze zm.)
- rozporządzenia TPR** – rozporządzenie Ministra Finansów z 29.08.2022 r. w sprawie informacji o cenach transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz.U. poz. 1934 ze zm.) oraz w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. poz. 1923 ze zm.)

- Wytoczne OECD**
- wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych; *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*; https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_0e655865-en

PRZEDMOWA

W obszarze cen transferowych analiza porównawcza sporządzana przez podatników służy weryfikacji rynkowego charakteru rozliczeń między podmiotami powiązаныmi (transakcji kontrolowanych). Stanowi ona kluczowy element analizy cen transferowych zawartej w lokalnej dokumentacji cen transferowych. Prawidłowo wykonana analiza porównawcza zmniejsza ryzyko potencjalnego „domiaru” podatku przez organ podatkowy. Od 2019 r. wyniki analiz porównawczych są także wykorzystywane na potrzeby raportowania cen transferowych – informacja o cenach transferowych (TP-R). Dane przekazywane w TP-R są wykorzystywane przez organy podatkowe w celu analizy ryzyka zaniżenia dochodu i selekcji podatników do kontroli.

Spory podatkowe na tle przepisów dotyczących cen transferowych wiążą się też z faktem, że istota i zakres przedmiotowej materii wykraczają poza analizę *stricte* prawną, obejmując instrumenty charakterystyczne dla nauk pozaprawnych, zwłaszcza finansów, rachunkowości i ekonomii. Określając dochody podatników na podstawie ustalonej w oparciu o metody weryfikacji wartości rynkowej, nieodzowne jest przeprowadzenie wnikliwej analizy stanu faktycznego związanego z realizowaną transakcją. Każdy rodzaj transakcji charakteryzuje się własną specyfiką, mogącą mieć wpływ na cenę transakcyjną. Stosowanie metod weryfikacji dochodów wymaga szczególnie starannego i profesjonalnego warsztatu. Poprawnie przygotowana analiza porównawcza może stanowić przeważający argument w sporze podatkowym z organem podatkowym.

Publikacja stanowi źródło niezbędnych informacji na temat sporządzania analiz porównawczych. W rozdziale I skoncentrowano

się na wymogach formalnych związanych z analizą cen transferowych będącą podstawowym elementem dokumentacji podatkowej, a także narzędziem do weryfikacji rynkowości cen transferowych. Rozdział II dotyczy analizy wykorzystania wskaźników finansowych w prawidłowo sporządzanej analizie porównawczej. Zaprezentowano istotę, zasady interpretacji wskaźników finansowych oraz najczęściej popełniane błędy. W rozdziałach III–V zawarto przykłady analiz porównawczych różnego typu transakcji (studia przypadków). Studia przypadków wynikają z różnej praktyki poszczególnych autorów, dlatego nie zostały one zaprezentowane według jednolitej formuły. Nie ma obowiązującego wzoru analizy porównawczej. Uwzględniono wytyczne OECD, objaśnienia Ministerstwa Finansów i rekomendacje Forum Cen Transferowych.

Książka w szczególności powinna okazać się przydatna dla pracowników działów finansowych przedsiębiorstw wszelkich branż dokonujących rozliczeń z podmiotami powiązanymi, pracowników organów podatkowych, doradców podatkowych, radców prawnych czy biegłych rewidentów, a także dla studentów oraz słuchaczy studiów podyplomowych pogłębiających wiedzę w zakresie cen transferowych.

Będziemy wdzięczni Czytelnikom za wszelkie uwagi, które można kierować na adres: marcin.jamrozysgh.waw.pl.

Autorzy

Rozdział I

ANALIZA PORÓWNAWCZA JAKO ELEMENT LOKALNEJ DOKUMENTACJI CEN TRANSFEROWYCH

1. Przegląd obowiązków dokumentacyjno-sprawozdawczych w zakresie cen transferowych

W dobie globalizacji gospodarczej, rozwoju wielostronnych kontaktów handlowych, napływu zagranicznych inwestycji kapitałowych zagadnienia związane z cenami transferowymi znacznie zyskały na znaczeniu. Przepływy pomiędzy podmiotami powiązаныmi stały się obszarem szczególnie zainteresowania organów podatkowych, m.in. z uwagi na ryzyko wykorzystania transakcji wewnątrzgrupowych do transferu zysków¹.

Pomimo postępujących procesów globalizacyjnych w międzynarodowym obrocie handlowym trzeba uwzględnić ograniczenia wynikające z wewnętrznych (krajowych) ustawodawstw podatkowych (*Business goes global, taxes stay local*). Z punktu widzenia narodowych fisci zachodzi potrzeba ochrony interesów fiskalnych państwa przed sztucznym zaniżaniem podstawy opodatkowania, realizowana w for-

¹ Zob. z dalszymi odesłaniami do literatury M. Jamróży, M. Tomczyk, *Regulacje antyrajowe w obszarze cen transferowych*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022/6, s. 13 i n.

mie wprowadzania szczególnych regulacji podatkowych, np. w zakresie metod szacunku dochodów czy dokumentowania transakcji. Każde państwo ma uzasadniony interes w tym, aby opodatkować tę część dochodu grupy przedsiębiorstw powiązanych, która została wygospodarowana na obszarze podlegającym jego jurysdykcji podatkowej.

Zawieranie transakcji z podmiotami powiązаныmi – oprócz prowadzenia odpowiedniej polityki cen transferowych – dodatkowo implikuje konieczność realizacji dodatkowych obowiązków dokumentacyjnych i sprawozdawczych. Ich celem jest między innymi umożliwienie administracjom podatkowym gromadzenia i wymiany danych, na podstawie których dokonywana jest weryfikacja prawidłowego rozliczenia transakcji, przede wszystkim międzynarodowych, oraz ocena ryzyka w zakresie cen transferowych.

Obowiązek sporządzania szczególnej dokumentacji podatkowej w zakresie cen transferowych spoczywa na podatnikach w Polsce od 1.01.2001 r. Wtedy nałożono na podatników obowiązek dokumentowania transakcji z podmiotami powiązаныmi lub podmiotami z tzw. rajów podatkowych².

Tendencje regulacyjne są jednoznaczne, zwiększa się złożoność i szczegółowość informacji przekazywanych organom podatkowym, również obejmujących wrażliwe dane finansowe.

Od 1.01.2017 r. przyjęto, za rekomendacjami BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*, erozja bazy podatkowej oraz przenoszenie zysków)³, koncepcję trójstopniowej dokumentacji cen transferowych:

- 1) **dokumentacja lokalna** (*local file*) – szczegółowe informacje dotyczące transakcji kontrolowanych zachodzące pomiędzy podatnikiem a podmiotami powiązаныmi;

² Zob. w ówczesnym stanie prawnym, *Dokumentacja podatkowa cen transferowych*, red. M. Jamroży, Gdańsk 2010, s. 61 i n.

³ Końcowe raporty BEPS zostały opublikowane 5.10.2015 r., a cen transferowych i dokumentacji podatkowej dotyczą odpowiednio działania nr 8–10 BEPS („Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation”) oraz 13 BEPS („Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting”).

- 2) **dokumentacja grupowa** (*master file*) – informacje o istotnych łańcuchach tworzenia wartości dodanej w grupie podmiotów powiązanych, w skład której wchodzi podatnik;
- 3) **raportowanie według krajów** (*country-by-country report*, CbCR) – informacja o jednostkach wchodzących w skład grupy podmiotów⁴.

Od 1.01.2019 r. zmianie uległy elementy tzw. lokalnej i grupowej dokumentacji cen transferowych, „tak aby odzwierciedlały one wymogi wynikające z wytycznych OECD”⁵. Zastąpiono obowiązek składania przez podatników sprawozdań CIT/TP lub PIT/TP „prostszym i bardziej przyjaznym dla podatników” (zgodnie z uzasadnieniem do ustawy nowelizującej 2019 r.) raportowaniem cen transferowych w formie elektronicznej (TPR), który jednocześnie miał zapewnić większą efektywność typowania podatników do kontroli.

Zakres przedmiotowy obowiązków dokumentacyjno-sprawozdawczych, zgodnie z polskimi przepisami o cenach transferowych, przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1. Zakres przedmiotowy obowiązków dokumentacyjno-sprawozdawczych

Rodzaj informacji	Podstawowy zakres informacji
Dokumentacja lokalna	szczegółowe źródło informacji o transakcjach kontrolowanych, w tym o przebiegu i warunkach finansowych; wykorzystywana przez organy podatkowe zwłaszcza do weryfikacji, czy warunki ustalone lub narzucone między podmiotami powiązanymi odbiegają od warunków ustalanych między podmiotami niezależnymi

⁴ Obowiązek przekazywania informacji o grupie podmiotów (raportowanie według krajów) wynika z ustawy z 9.03.2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz.U. z 2023 r. poz. 241).

⁵ Zob. uzasadnienie do ustawy nowelizującej 2019 r.; <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=2860>.

Rodzaj informacji	Podstawowy zakres informacji
Dokumentacja grupowa	opis działalności grupy kapitałowej, w tym tworzenia wartości dodanej w grupie; stanowi załącznik do dokumentacji lokalnej; ma ułatwić organom podatkowym ocenę ryzyka zaniżenia dochodu do opodatkowania
Informacja o grupie podmiotów (CbCR)	informacja o poszczególnych jednostkach (spółkach, zakładach) wchodzących w skład grupy kapitałowej, w tym zawierająca określone dane i wskaźniki finansowe; objęta automatyczną wymianą informacji podatkowych między państwami, ma wspomóc organy podatkowe w ocenie ryzyka zaniżenia dochodu do opodatkowania
Informacja o cenach transferowych (TPR)	opis transakcji z podmiotami powiązаныmi, w tym raportowanie określonych danych i wskaźników finansowych; składana w formie elektronicznej

Źródło: opracowanie własne.

2. Lokalna dokumentacja cen transferowych

2.1. Przedmiot dokumentowania

Lokalna dokumentacja cen transferowych (*local file*) służy wykazaniu, że ceny transferowe zostały ustalone na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane (zasada ceny rynkowej)⁶. Sporządzanie dokumentacji cen transferowych nie powinno być postrzegane jedynie jako dodatkowe obciążenie w zakresie wypełniania wymogów compliance. Stanowi ona podstawowe źródło dowodowe zawierające informacje świadczące o rynkowym charakterze transakcji kontrolowanych. Ponadto umożliwia podatnikowi ocenę prawidłowości ustalania cen transferowych i ewentualnie ich korektę.

Obowiązkowi dokumentacyjnemu podlegają, co do zasady, transakcje kontrolowane o charakterze jednorodnym. Przy ocenie, czy transakcja kontrolowana ma charakter jednorodny, uwzględnia się zgod-

⁶ Zob. art. 11k ust. 1 u.p.d.o.p.; odpowiednio art. 23w ust. 1 u.p.d.o.f.

nie z art. 11k ust. 5 u.p.d.o.p. (odpowiednio art. 23w ust. 5 u.p.d.o.f.) jednolitość transakcji kontrolowanej w ujęciu ekonomicznym⁷, kryteria porównywalności⁸, metody weryfikacji cen transferowych⁹, inne istotne okoliczności transakcji kontrolowanej¹⁰.

Lokalna dokumentacja cen transferowych jest sporządzana dla transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym, której wartość przekracza w roku podatkowym określone progi dokumentacyjne¹¹ (zob. tabela 2).

Tabela 2. Progi dokumentacyjne dla poszczególnych rodzajów transakcji

Rodzaj transakcji	Próg podatkowy
Transakcje towarowe	10 000 000 PLN
Transakcje finansowe	10 000 000 PLN
Transakcje usługowe	2 000 000 PLN
Pozostałe transakcje	2 000 000 PLN
Transakcje z rajami podatkowymi	500 000/2 500 000 PLN

Źródło: art. 11k ust. 2–2a u.p.d.o.p.; art. 23w ust. 2–2a u.p.d.o.f.

Z obowiązku sporządzenia dokumentacji lokalnej wyłączono w szczególności transakcje kontrolowane zawierane wyłącznie przez podmioty powiązane mające miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd

⁷ Zob. interpretację ogólną Ministra Finansów z 9.12.2021 r., DCT2.8203.2.2021, w sprawie pojęcia transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym (Dz.Urz. MF poz. 10).

⁸ Zob. rozdział 2 rozporządzeń TP.

⁹ Zob. rozdział 3 rozporządzeń TP.

¹⁰ Na temat tych kryteriów zob. interpretacja ogólna nr DCT2.8203.2.2021 Ministra Finansów z 9.12.2021 r. w sprawie pojęcia transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym (Dz.Urz. MF poz. 10).

¹¹ Zob. art. 11k ust. 2–2a u.p.d.o.p.; odpowiednio art. 23w ust. 2–2a u.p.d.o.f., VAT co do zasady jest neutralny dla czynnych podatników VAT (nie jest przychodem albo kosztem), zatem w wartości transakcji nie jest uwzględniany. Od 2022 r. w braku neutralności VAT wartość transakcji powinna go uwzględniać, w szczególności w przypadku gdy nie stanowi on podatku naliczonego.

na terytorium Polski w roku podatkowym, w którym każdy z tych podmiotów powiązanych spełnia łącznie następujące warunki:

- a) nie korzysta ze zwolnienia podmiotowego,
- b) nie korzysta ze zwolnienia dochodów uzyskanych z działalności gospodarczej prowadzonej na terytorium specjalnej strefy ekonomicznej lub określonej w tzw. decyzji o wsparciu¹²,
- c) nie poniósł straty podatkowej¹³.

Określenie „nie poniósł straty podatkowej” należy rozumieć wąsko, tj. w odniesieniu do konkretnego źródła przychodów, w zakresie którego podatnik dokonywał transakcji. Warunek zwolnienia ze sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych będzie spełniony, gdy żaden z podmiotów powiązanych, będący stroną transakcji kontrolowanej, nie poniósł straty ze źródła przychodów, do którego zalicza się daną transakcję¹⁴. Obowiązek sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych nie aktualizuje się również w przypadku uzyskania przez podmiot tzw. decyzji o wsparciu (związanej ze zwolnieniem z art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p.). Warunkiem koniecznym jest wykazanie w deklaracji CIT-8S straty z działalności określonej w decyzjach o wsparciu, bez względu na wyniki indywidualnego rozliczenia podatkowego wynikającego z decyzji o wsparciu. Oznacza to, że tak długo jak podatnik nie wygeneruje dochodu podlegającego zwolnieniu, transakcje kontrolowane nie będą przedmiotem dokumentowania. Nie ma w tym przypadku znaczenia fakt otrzymania przez podatnika decyzji o wsparciu ani indywidualne rozliczenia podatkowe wynikające z poszczególnych decyzji o wsparciu¹⁵.

Obowiązek dokumentacyjny nie dotyczy także m.in. transakcji kontrolowanych objętych decyzją w sprawach ustalenia cen transferowych (APA) w okresie ważności takiej decyzji czy transakcji realizowanych

¹² Zob. ustawę z 10.05.2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji (Dz.U. z 2024 r. poz. 459).

¹³ Zob. art. 11n pkt 1 u.p.d.o.p., podobnie art. 23z pkt 1 u.p.d.o.f.

¹⁴ Zob. np. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 2.10.2020 r., 0114-KDIP2-2.4010.234.2020.1.RK; wyrok WSA z 9.01.2020 r., I SA/Wr 861/19.

¹⁵ Zob. np. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 16.02.2024 r., 0111-KDIB1-3.4010.675.2023.2.JKU.

między spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową (PGK) Nie są dokumentowane transakcje kontrolowane, których wartość w całości trwale nie stanowi przychodu albo kosztu uzyskania przychodu, przy czym wyłączenie to nie obejmuje transakcji finansowych, transakcji kapitałowych oraz transakcji dotyczących inwestycji, środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych¹⁶.

Ponadto zwraca się jedynie uwagę na uproszczone rozwiązania (ang. *safe harbour rules*), skutkujące uznaniem ceny transferowej za rynkową. Skorzystanie z takiego rozwiązania z jednej strony zapewnia podatnikom ochronę przed zakwestionowaniem ceny przez organ podatkowy, a z drugiej strony podatnik jest zwolniony z obowiązków dokumentacyjnych w tym zakresie. Takie rozwiązania są przewidziane dla dwóch rodzajów transakcji, tj. usług o niskiej wartości dodanej oraz niektórych transakcji finansowych (pożyczek, kredytów, emisji obligacji). W zakresie usług o niskiej wartości dodanej wymagane jest posiadanie szczegółowej kalkulacji wskazującej rodzaj (poprzez precyzyjne wskazanie np. miejsca powstawania kosztów oraz ich charakteru) i wysokość kosztów uwzględnionych w bazie kosztowej oraz sposób zastosowania i uzasadnienie wyboru kluczy alokacji dla wszystkich podmiotów powiązanych korzystających z usług.

2.2. Okres dokumentowania

Lokalną dokumentację cen transferowych sporządza się w formie elektronicznej za rok podatkowy. Do jej sporządzania zobowiązane są przede wszystkim podmioty powiązane w terminie do końca dziesiątego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego.

Zgodnie z zasadą ceny rynkowej (ang. *arm's length principle*; ALP) wyartykułowaną w art. 11c ust. 1 u.p.d.o.p. (odpowiednio art. 23o ust. 1 u.p.d.o.f.), podmioty powiązane są obowiązane ustalać ceny transferowe na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty

¹⁶ Szczegółowo na temat wyłączeń dokumentacyjnych zob. np. *Dokumentacja podatkowa...*, red. M. Jamróży, s. 53 i n.

niepowiązane (dalej też jako: warunki rynkowe). Co do zasady, ocena zgodności warunków transakcyjnych z zasadą ceny rynkowej odbywa się na dzień transakcji (ang. *ex-ante or arm's length price setting approach*)¹⁷. Według Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych, państwa członkowskie, które postępują zgodnie z podejściem *ex ante*, wymagają na ogół od podatnika dołożenia rozsądnych starań (ang. *reasonable efforts*) w celu ustalenia cen transferowych w dacie transakcji. Z takiego podejścia wynika, że jeżeli ceny transferowe zostały ustalone w sposób, w jaki uczyniłyby podmioty niezależne i w warunkach informacji rozsądnie dostępnych dla podmiotów niezależnych w dacie transakcji, to ceny i wynik ekonomiczny nie powinny być kwestionowane przez organy podatkowe¹⁸.

Zgodnie z § 7 ust. 1 rozporządzeń TP przy określaniu dochodu (straty) podatnika w zakresie transakcji kontrolowanej w drodze oszacowania organ podatkowy nie bierze pod uwagę okoliczności, w tym danych porównawczych, które nie mogły być znane jej stronom w dniu jej zawarcia, a które, jeżeli byłyby znane, mogłyby powodować określenie przez strony wyższej lub niższej wartości przedmiotu takiej transakcji. Ograniczenie nie dotyczy dwóch przypadków:

- gdy podmiot powiązany dokonał zmiany ceny transferowej z uwzględnieniem okoliczności, w tym danych porównawczych, które nie mogły być znane stronom transakcji kontrolowanej w dniu jej zawarcia;
- rozbieżności pomiędzy danymi prognozowanymi a rzeczywistymi, prowadzącej do różnicy w wysokości ceny transferowej trudnych do wyceny wartości niematerialnych, wynoszącej co najmniej 20% wartości.

¹⁷ Zob. EU Joint Transfer Pricing Forum, Report on Compensating Adjustments, DOC: JTPF/009/FINAL/2013/EN, https://www.drtp.ca/wp-content/uploads/2015/02/Report_Compensating_Adjustments.pdf.

¹⁸ Zob. też z dalszymi odesłaniami M. Jamroży, *Następcza korekta cen transferowych w ujęciu de lege lata*, „Monitor Podatkowy” 2021/4, s. 14 i n.

Niewątpliwie w interesie samego podatnika leży prezentacja informacji (danych) wskazujących, jakie czynniki i okoliczności wziął on pod uwagę w chwili ustalenia ceny transferu, skoro organy podatkowe są zobowiązane do weryfikacji wartości rynkowej przedmiotu transakcji kontrolowanej na podstawie dostępnych dla nich informacji cenotwórczych. Informacja sporządzona przez podatnika na dzień ustalenia ceny transakcyjnej powinna go chronić przed użyciem przez organy podatkowe informacji i danych, które nie istniały lub nie były podatnikowi dostępne w chwili ustalenia ceny transakcyjnej¹⁹.

2.3. Elementy dokumentacji lokalnej

Dokumentację cen transferowych sporządza się w formie elektronicznej. Przepisy podatkowe nie określają szczegółowej formy lokalnej dokumentacji podatkowej (brak formularza), zatem istnieje dowolność w tym zakresie, jednak wskazują elementy tej dokumentacji. Stopień szczegółowości opisów zależy już od okoliczności konkretnej transakcji. Podstawowe elementy dokumentacji lokalnej obejmują:

- opis podmiotu powiązanego,
- opis transakcji,
- analizę cen transferowych,
- informacje finansowe²⁰.

Uszczegółowiono je w § 2 rozporządzeń TPD – zob. tabela 3.

¹⁹ Zob. też *Dokumentacja podatkowa cen transferowych*, red. M. Jamróży, Gdańsk 2023, s. 66 i n.

²⁰ Zob. art. 11q ust. 1 u.p.d.o.p.; odpowiednio art. 23zc ust. 1 u.p.d.o.f.

Tabela 3. Szczegółowe elementy lokalnej dokumentacji cen transferowych

Element dokumentacji lokalnej	Szczegółowa zawartość
Opis podmiotu powiązanego	a) opis struktury zarządczej i schemat organizacyjny, b) opis podstawowej działalności, w tym: <ul style="list-style-type: none"> – 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, – informację o istotnych ekonomicznie funkcjach, aktywach lub ryzykach, mających wpływ na podmiot powiązany, które zostały przeniesione w roku podatkowym i w roku poprzedzającym ten rok, jeżeli takie przeniesienie nastąpiło c) informacja o statusie mikroprzedsiębiorcy lub małego przedsiębiorcy
Opis transakcji	a) przedmiot i rodzaj transakcji kontrolowanej, b) informacja o podmiotach powiązanych uczestniczących w dokonaniu transakcji kontrolowanej zawierająca: <ul style="list-style-type: none"> – nazwę i siedzibę lub miejsce zarządu, – numer identyfikacji podatkowej, a w przypadku jego braku – inny numer identyfikacyjny wraz z określeniem jego rodzaju oraz oznaczeniem kraju lub terytorium jego wydania, – 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, zawierająca opis: <ul style="list-style-type: none"> – wykonywanych funkcji, – ponoszonych ryzyk, w tym zdolności do ich ponoszenia, – zaangażowanych aktywów,

	<p>d) sposób kalkulacji ceny transferowej, wraz z przyjętymi założeniami,</p> <p>e) wartość transakcji kontrolowanej, z podziałem na kontrahentów,</p> <p>f) otrzymane lub przekazane płatności związane z transakcją kontrolowaną, w tym dokonane potrącenia wzajemnych wierzytelności,</p> <p>g) umowy, porozumienia wewnątrzgrupowe lub inne dokumenty dotyczące transakcji kontrolowanej,</p> <p>h) porozumienia lub interpretacje podatkowe dotyczące transakcji kontrolowanej, w tym uprzednie porozumienia cenowe, zawarte z administracjami podatkowymi innych państw lub wydane przez te administracje</p>
<p>Analiza cen transferowych</p>	<p>a) wskazanie metody zastosowanej do weryfikacji ceny transferowej, wraz ze zwięzłym uzasadnieniem wyboru,</p> <p>b) wskazanie strony lub transakcji podlegającej badaniu w ramach analizy cen transferowych, jeżeli wynika to z wybranej metody, wraz z uzasadnieniem wyboru,</p> <p>c) opis analizy porównawczej przeprowadzonej z wykorzystaniem wybranej metody, zawierający:</p> <ul style="list-style-type: none"> – opis procesu wyszukiwania i doboru danych oraz wskazanie źródeł tych danych, wraz z uzasadnieniem doboru kryteriów wyszukiwania oraz istotnych założeń przyjętych na potrzeby dokonania tej analizy, – dane porównawcze przedstawione w postaci elektronicznej umożliwiającej ich edycję, grupowanie, sortowanie i przeprowadzanie weryfikacji wykonanych obliczeń, w tym wskaźniki finansowe, przyjęte oraz odrzucone w ramach tej analizy, wraz z ich opisem, odnoszące się do transakcji zawieranych przez podmiot powiązany z podmiotem niepowiązanym (dane wewnętrzne) albo zawieranych pomiędzy podmiotami niepowiązanymi (dane zewnętrzne), jeżeli są dostępne, – uzasadnienie powodów przyjęcia do tej analizy danych z wielu lat lub z jednego roku, – uzasadnienie wyboru wskaźnika finansowego przyjętego do tej analizy, jeżeli został zastosowany, – opis korekty porównywalności wraz z uzasadnieniem, jeżeli została zastosowana, – wskazanie wyznaczonego w wyniku tej analizy punktu lub przedziału wraz z opisem miar statystycznych, jeżeli zostały zastosowane