



Wpływ COVID-19 na ceny transferowe

Zbiór dobrych praktyk

Spis treści

Użyte skróty.....	3
Wstęp	5
A. Uwagi ogólne.....	6
B. Analiza porównawcza w okresie występowania COVID-19.....	7
Analiza wpływu COVID-19 na warunki transakcji kontrolowanej.....	7
Zasady sporządzenia / aktualizacji analizy porównawczej	7
Analiza branży / rynku, na którym jest realizowana transakcja kontrolowana	8
Wykorzystanie danych wewnętrznych	8
Podejście do przeprowadzenia (aktualizacji) analizy porównawczej	9
Wykorzystanie danych wieloletnich	9
Wykorzystanie danych z lat światowego kryzysu finansowego 2008-2009	10
Odrzucanie podmiotów ze stratą	10
Przykłady podejścia	10
Interpretacja wyników	11
C. Alokacja kosztów nadzwyczajnych związanych z wystąpieniem COVID-19 pomiędzy powiązane strony transakcji	11
D. Wsparcie antykryzysowe	12
E. Dokumentacja cen transferowych za okres COVID-19	13
F. Uprzednie porozumienia cenowe	14
G. Korekta cen transferowych w rozumieniu art. 11e Ustawy o CIT (art. 23q Ustawy o PIT).....	15

Użyte skróty

Ustawa o CIT	Ustawa z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1800, z późn. zm.)
Ustawa o PIT	Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128, z późn. zm.)
Rozporządzenie ws. cen transferowych	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1444)
Rozporządzenie ws. dokumentacji cen transferowych	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1195)
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>), lipiec 2017 ¹
Wytyczne OECD ws. COVID-19	Wytyczne OECD dotyczące wpływu pandemii COVID-19 na ceny transferowe, grudzień 2020 (ang. <i>Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic</i>) ²
KCT11e	Korekta cen transferowych w rozumieniu art. 11e ustawy o CIT (odpowiednio w rozumieniu art. 23q ustawy o PIT)
Objaśnienia dot. KCT11e	Objaśnienia podatkowe w zakresie cen transferowych z 31 marca 2021 r. Nr 2: Korekta cen transferowych w rozumieniu art. 11e ustawy o CIT (art. 23q ustawy o PIT)
ALP	Zasada ceny rynkowej (ang. <i>Arm's length principle</i>)
Korekta <i>in plus</i>	Korekta prowadząca do zwiększenia dochodu poprzez zwiększenie przychodów podatkowych bądź zmniejszenie kosztów uzyskania przychodów

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

² Link: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/guidance-on-the-transfer-pricing-implications-of-the-covid-19-pandemic.htm>

Korekta <i>in minus</i>	Korekta prowadząca do zmniejszenia dochodu poprzez zmniejszenie przychodów podatkowych lub zwiększenie kosztów uzyskania przychodów
Transakcja kontrolowana	Identyfikowane na podstawie rzeczywistych zachowań stron działania o charakterze gospodarczym, w tym przypisywanie dochodów do zagranicznego zakładu, których warunki zostały ustalone lub narzucone w wyniku powiązań ³
COVID-19	Pandemia zakaźnej choroby COVID-19 wywoływanej przez koronawirusa SARS-CoV-2. W dniu 11 marca 2020 r. została uznana przez Światową Organizację Zdrowia (WHO) za pandemię
Porozumienie	Upřednie porozumienie w zakresie cen transferowych / upřednie porozumienie cenowe (ang. Advanced Pricing Agreement)
Podmiot	Osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej oraz zagraniczny zakład
KAS	Krajowa Administracja Skarbowa
Ustawa o DRM	Ustawa z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu upřednich porozumień cenowych (Dz. U. z 2019 r. poz. 2200)
Metoda weryfikacji cen transferowych	Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej, metoda ceny odprzedaży, metoda koszt plus, metoda podziału zysku, metoda marży transakcyjnej lub inna metoda
Podatnik	Podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu
Ordynacja podatkowa	Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r., poz.1540, z późn. zm.)

³ art. 11a ust. 1 pkt 6 Ustawy o CIT i art. 23m ust. 1 pkt 6 Ustawy o PIT.

Wstęp

- Wystąpienie COVID-19 miało istotny wpływ na światową i polską gospodarkę w 2020 r., przy czym sytuacja w poszczególnych krajach i sektorach gospodarki mogła być zróżnicowana. Pandemia COVID-19 mogła wywołać zmiany funkcjonowania dotychczasowych modeli biznesowych, stosowanych także w relacjach i współpracy pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Wpływ COVID-19 na poszczególne branże / sektory gospodarki / przedsiębiorstwa nie jest jednakowy. COVID-19 mógł mieć wpływ na transakcje kontrolowane, realizowane od roku 2020.
- Niniejszy dokument przedstawia zasady dobrych praktyk związanych z wybranymi obszarami cen transferowych, na które szczególnie duży wpływ miała, ma lub może mieć pandemia COVID-19.
- W dokumencie sformułowano dobre praktyki dla organów podatkowych oraz Podatników, będących uczestnikami transakcji kontrolowanych⁴, na których przebieg i stosowane w nich ceny transferowe miało wpływ wystąpienie COVID-19.
- Zaprezentowane w dokumencie podejście do przedstawionych kwestii stanowi wzorzec rekomendowanego podejścia Podatników i organów podatkowych.
- Niniejszy dokument nie stanowi interpretacji ogólnej ani objaśnień podatkowych w rozumieniu przepisów art. 14a § 1 Ordynacji podatkowej.

⁴ Dokument nie odnosi się do transakcji innych niż transakcje kontrolowane.

A. Uwagi ogólne

1. W okresie COVID-19 aktualność zachowują dotychczasowe zasady ustalania cen transferowych. Zmiany legislacyjne dotyczące okresu pandemii były nakierowane głównie na ułatwienie realizacji obowiązków dokumentacyjno-sprawozdawczych (poprzez wydłużenie terminów):
 - złożenia informacji o cenach transferowych (TPR),
 - złożenia oświadczenia o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych,
 - dołączenia grupowej dokumentacji cen transferowych,- art. 31z ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz. U. z 2021 r. poz. 2095, z późn. zm.).
2. W okresie COVID-19 stosuje się Wytyczne OECD⁵ ⁶ uzupełnione przez Wytyczne OECD ws. COVID-19 o zagadnienia wynikające z wystąpienia COVID-19 i ich wpływu na ceny transferowe.
3. Analiza i ocena zakresu wpływu COVID-19 na branże / przedsiębiorstwa / transakcje kontrolowane powinna być dokonywana i dokumentowana przez podmiot w sposób zindywidualizowany, z uwzględnieniem specyfiki konkretnego stanu faktycznego oraz postępowania niezależnego przedsiębiorcy w danych okolicznościach. W związku z COVID-19 należy ocenić, czy niezależny przedsiębiorca z uwagi na wpływ COVID-19 zmieniłby warunki realizowanej transakcji, w tym uzgodnioną i stosowaną w tej transakcji cenę.
4. W okresie pandemii COVID-19 kluczową zasadą do ustalania i weryfikacji / oceny warunków w transakcjach kontrolowanych pozostaje zasada ALP. Punkt odniesienia stanowią zachowania podmiotów niezależnych w porównywalnych transakcjach.
5. W procesie analizy i oceny wpływu COVID-19 na podmiot uczestniczący w transakcji kontrolowanej kluczowa jest szczegółowa analiza funkcji, aktywów i ryzyka (ang. accurate delineation of the transaction⁷), z uwzględnieniem stanu przed i w trakcie COVID-19.
6. Wystąpienie COVID-19, co do zasady, nie powinno skutkować zmianą rozkładu ryzyk pomiędzy stronami transakcji kontrolowanej. Jeśli podmiot przed wystąpieniem COVID-19 miał rutynowy profil funkcjonalny, to materializacja niektórych ryzyk, np. ryzyka rynkowego, nie powoduje automatycznie zmiany profilu podmiotu rutynowego. Zmiana rozkładu ryzyk może natomiast wynikać z podjętych w grupie decyzji, wywołanych COVID-19 i przeprowadzonej restrukturyzacji. Zmiana rozkładu ryzyk wymaga odzwierciedlenia w analizie rynkowości i ewentualnej weryfikacji poziomu rentowności.

⁵ Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych nie stanowią wprowadzone na obszarze Polski źródła prawa i w związku z tym nie mogą prowadzić ani do rozszerzenia przewidzianych w ustawie uprawnień organów podatkowych, jak i ustawowo uregulowanych obowiązków podmiotu, to jednak ich postanowienia są istotną wskazówką wspomagającą proces wykładni unormowań zawartych w art. 11 ustawy o CIT, a obecnie w art. 11a i nast. tej ustawy (por.: wyrok NSA z dnia 18 czerwca 2018 r., II FSK 1665/16, z dnia 3 czerwca 2019 r., II FSK1808/17).

⁶ Wytyczne OECD stanowią oficjalne źródło wykładni przepisów dotyczących obszaru cen transferowych (por.: np. wyrok WSA w Gliwicach I SA/GI 1649/20).

⁷ Por. Wytyczne OECD ws. COVID-19, pkt 38.

7. COVID-19 może prowadzić do materializacji ryzyka związanego z transakcją, dotychczas mającego charakter wyłącznie potencjalny, np. ryzyka rynkowego. Zmaterializowane ryzyko powinno obciążać tę stronę kontrolowanej transakcji, do której to ryzyko było przypisane przed COVID-19. Materializacja ryzyka w okresie COVID-19 i jego skutki powinny obciążyć stronę transakcji, która przed COVID-19 realizowała zyski wynikające z ponoszenia tego ryzyka, mającego charakter potencjalny.
8. Okres, w którym COVID-19 oddziaływał na działalność podmiotu / realizowane transakcje kontrolowane, podmiot ustala w sposób indywidualny dla swojej działalności / realizowanych transakcji kontrolowanych.

B. Analiza porównawcza w okresie występowania COVID-19

Analiza wpływu COVID-19 na warunki transakcji kontrolowanej

9. Analiza wpływu COVID-19 na warunki transakcji kontrolowanej realizowanej przez podmiot może obejmować w szczególności następujące zagadnienia⁸:
 - zmianę wolumenu i wartości sprzedaży w okresie występowania COVID-19 oraz określenie przyczyny ewentualnych spadków / wzrostów przychodów, marży, itd.,
 - zmianę wykorzystania mocy wytwórczych,
 - analizę kosztów, w tym kosztów o charakterze nadzwyczajnym,
 - zmianę warunków umownych na skutek wystąpienia COVID-19,
 - porównanie prognozowanych i zrealizowanych wyników finansowych w transakcji kontrolowanej,
 - dane makroekonomiczne,
 - zachowania i wyniki podmiotów niepowiązanych.
10. Analizując wpływ pandemii COVID-19 na warunki transakcji kontrolowanej rekomendowane jest rozważenie zarówno skutków negatywnych, wpływających na brak realizacji zakładanego wyniku w transakcji kontrolowanej, jak i sytuacji, w której podmiot realizuje wyniki przekraczające założenia ekonomiczne dla transakcji kontrolowanej, prognozowane przed wystąpieniem COVID-19.

Zasady sporządzenia / aktualizacji analizy porównawczej

11. W okresie występowania COVID-19 obowiązują zasady sporządzenia analizy porównawczej, określone w § 2 pkt 3 Rozporządzenia ws. dokumentacji cen transferowych. Stosuje się obowiązujące dotychczas przepisy i dobre praktyki w zakresie przeprowadzania analizy porównawczej, w szczególności dotyczące uniwersalnych / technicznych aspektów przygotowania analiz porównawczych zaprezentowane w Objaśnieniach podatkowych w zakresie cen transferowych z 14 czerwca 2019 r.
12. Dla okresu objętego COVID-19 należy określić, czy z powodów formalnych analiza porównawcza dla danej transakcji kontrolowanej wymaga opracowania (aktualizacji). Zgodnie

⁸ Por. Wytyczne OECD ws. COVID-19, pkt 11.

z art. 11r Ustawy o CIT⁹: „Analiza porównawcza oraz analiza zgodności podlegają aktualizacji nie rzadziej niż co 3 lata, chyba że zmiana otoczenia ekonomicznego w stopniu znacznie wpływającym na sporządzoną analizę uzasadnia dokonanie aktualizacji w roku zaistnienia tej zmiany.”

13. Jeśli brak jest danych do przygotowania analizy porównawczej (zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych), spełniających kryteria porównywalności, za okres występowania COVID-19 rekomendowane jest sporządzenie analizy zgodności, na podstawie której uprawdopodobnia się, że warunki zastosowane w transakcji kontrolowanej są zgodne z warunkami, jakie ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane.
14. Przystępując do oceny konieczności sporządzenia (aktualizacji) analizy porównawczej za okres występowania COVID-19 dla transakcji kontrolowanej należy analizować wpływ pandemii COVID-19 na daną działalność oraz na rynek (branżę), na którym jest przeprowadzana transakcja kontrolowana.

Analiza branży / rynku, na którym jest realizowana transakcja kontrolowana

15. Źródłami informacji nt. sytuacji w danej branży za okres pandemii COVID-19 mogą być: (1) źródła wewnętrzne, np. dane z działu analiz, inne informacje dostępne w grupie kapitałowej, oraz (2) źródła zewnętrzne (np. GUS, UOKiK, NBP itp.), publikacje branżowe, opracowania ekspertów, bazy danych (zawierające wyniki finansowe przedsiębiorstw itp.).
16. Ze względu na różnice w przebiegu pandemii w poszczególnych krajach oraz różną skalę wpływu COVID-19 na ceny transferowe, co do zasady, należy opierać analizy obejmujące rok 2020 na danych pochodzących z polskiego rynku. W przypadku ich braku lub niedostatecznej liczby obserwacji w próbie porównawczej można opierać się na danych z rynków zagranicznych, charakteryzujących się porównywalnym wpływem COVID-19, natomiast w przypadku transakcji, których przedmiot podlega notowaniu na giełdzie towarów lub surowców, można oprzeć się na odpowiednich danych giełdowych (w tym zagranicznych).
17. Na podstawie wniosków wynikających z analizy branży / rynku, na którym jest przeprowadzana transakcja kontrolowana, należy określić, czy skutki wystąpienia pandemii COVID-19 na działalność podmiotu są porównywalne do tych, które dotknęły inne, niepowiązane podmioty, prowadzące działalność w danej branży.

Wykorzystanie danych wewnętrznych

18. W sytuacji gdy w okresie COVID-19 realizowane są porównywalne transakcje z podmiotami powiązanymi i niepowiązanymi, rośnie znaczenie wewnętrznych danych porównawczych (wewnętrzne porównanie cen), tj. danych z równoległe realizowanych transakcji z podmiotami niepowiązanymi. Dane te odzwierciedlają zachowania podmiotów niepowiązanych (np. niepowiązanych dostawców lub odbiorców towarów lub usług). Dane te przed COVID-19 mogły być pomijane przez uczestnika transakcji kontrolowanej ze względu na konieczność dokonania wiarygodnych i dokładnych korekt porównywalności, co w efekcie prowadziło

⁹ Odpowiednio art. 23zd Ustawy o PIT.

do wyboru innej metody¹⁰. W okresie COVID-19 dokonanie koniecznych i wiarygodnych korekt porównywalności danych z transakcji wewnętrznych może być łatwiejsze i bardziej uzasadnione niż poszukiwanie danych zewnętrznych.

19. Co do zasady, w przypadku ograniczonego dostępu do danych zewnętrznych, znaczenie danych porównawczych wewnętrznych w okresie wystąpienia COVID-19 może być wiodące.

Podejście do przeprowadzenia (aktualizacji) analizy porównawczej

20. W pierwszej kolejności należy zweryfikować, czy podmiot posiada dla transakcji kontrolowanej aktualną, z punktu widzenia formalnego, analizę porównawczą.
21. Sporządzenie analizy porównawczej nie w każdym przypadku może być wymagane¹¹. Taka sytuacja wystąpi, gdy warunki i okoliczności realizacji transakcji kontrolowanej w okresie COVID-19 nie uległy zmianie.
22. Jeśli wynagrodzenie w transakcji kontrolowanej o charakterze ryczałtowym zostało ustalone z góry, np. na okres kilku lat, a umowa pomiędzy podmiotami pozostaje w mocy, nie musi wystąpić konieczność przeprowadzania nowej analizy, w przypadku gdy warunki transakcji kontrolowanej nie uległy zmianie, a podmioty niepowiązane nie próbowałyby renegotjować takiego porozumienia.
23. Jeżeli analiza porównawcza pozostaje aktualna dla kontrolowanej transakcji (tj. nie upłynął okres 3 lat), ale COVID-19 miał wpływ na podmiot i rynek, na którym jest przeprowadzana transakcja kontrolowana, na którym podmiot prowadzi działalność, rekomendowana jest aktualizacja analizy¹².
24. W przypadku stwierdzenia konieczności przygotowania (aktualizacji) analizy porównawczej punktem wyjścia do opracowania (aktualizacji) analizy porównawczej za okres COVID-19 powinna być analiza faktycznego profilu funkcjonalnego podmiotu przed pandemią i w trakcie trwania pandemii.
25. W razie trudności z dostępem do aktualnych danych, analiza porównawcza może wykorzystać dostępne informacje finansowe za rok poprzedzający / lata poprzedzające pandemię COVID-19, z wykorzystaniem puli dostępnych danych za 2020 r.¹³
26. Należy poddać analizie zasadność dokonania korekty danych ujętych w analizie porównawczej, np. o wpływ pomocy antykrzysowej. W zależności od okoliczności korekta taka powinna dotyczyć danych podmiotu (jako beneficjenta pomocy rządowej w przypadku pomocy antykrzysowej), jak również danych porównawczych dla podmiotów z próby (w sytuacji gdy ze wsparcia korzystał podmiot przyjęty do próby). Korekty mogą także wynikać z konieczności ujęcia zatrzymania działalności na skutek obostrzeń¹⁴.

¹⁰ Por. objaśnienia podatkowe z 31 marca 2021 r. nr. 3 Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej.

¹¹ Por. Wytyczne OECD ws. COVID-19, pkt. 10.

¹² Por. Wytyczne OECD ws. COVID-19, pkt. 10.

¹³ Por. Wytyczne OECD ws. COVID-19, pkt. 16.

¹⁴ Por. Wytyczne OECD ws. COVID-19, pkt. 28.

Wykorzystanie danych wieloletnich

27. W przypadku podmiotów, dla których działalności (ryнку, na którym jest realizowana transakcja kontrolowana) wpływ wystąpienia COVID-19 był neutralny, gdy z formalnego punktu widzenia zachodzi konieczność przeprowadzenia aktualizacji analizy (tj. minął okres 3 lat od poprzedniej analizy), przy wyznaczaniu danych rynkowych podmiot stosuje dotychczasowe zasady dokonywania analizy w oparciu o dane wieloletnie.

Wykorzystanie danych z lat światowego kryzysu finansowego 2008-2009

28. Przeprowadzenie analizy porównawczej, opartej wyłącznie na danych finansowych pochodzących ze światowego kryzysu finansowego z lat 2008/2009 nie jest rekomendowane, co wynika z ograniczonego podobieństwa pomiędzy ww. kryzysem a pandemią COVID-19 w 2020 r.¹⁵

Odrzucanie podmiotów ze stratą

29. W przypadku przeprowadzania analizy porównawczej za okres występowania COVID-19 wyselekcjonowane dane porównawcze (o ile spełniają kryteria porównywalności) nie powinny być automatycznie odrzucane ze względu na wartości ujemne (ponoszone straty).¹⁶
30. Akceptacja w próbie podmiotów ze stratą powinna być oparta na indywidualnej analizie i ocenie, w połączeniu z wynikami branży / sektora gospodarki, w którym działa podmiot. Analiza może być dokonana w oparciu m.in. o dane makroekonomiczne, wskaźniki branżowe opublikowane przez GUS itp. Podmiot uwzględnia także specyfikę swojego profilu funkcjonalnego.
31. W przypadku przeprowadzania analizy porównawczej za okres objęty COVID-19 dla transakcji realizowanych przez tzw. podmioty rutynowe¹⁷ (np. producent kontraktowy, dystrybutor o ograniczonych funkcjach i ryzyku), co do zasady uwzględnianie podmiotów (obserwacji) ze stratą nie jest rekomendowane. Wynika to z faktu, iż co do zasady rentowność podmiotu rutynowego jest zwykle ustalana na minimalnym poziomie. Przyjęcie do próby podmiotów ze stratą mogłoby w praktyce oznaczać, że podmiot rutynowy, mimo ograniczonych ryzyk i funkcji, zrealizowałby stratę. Uznanie ponoszenia straty w transakcji kontrolowanej w podmiocie rutynowym, wywołanej skutkami COVID-19 za rynkowe jest dopuszczalne w wyjątkowych okolicznościach, w krótkim okresie (ang. in the short-run¹⁸).

¹⁵ Por. Wytyczne OECD ws. COVID-19, pkt. 25.

¹⁶ Por. Wytyczne OECD ws. COVID-19, pkt. 33.

¹⁷ Podmiot rutynowy odpowiada za proste funkcje i nie wnosi żadnej unikalnej wartości do transakcji, ponosząc ograniczone ryzyko.

¹⁸ Por. Wytyczne OECD ws. COVID-19, pkt. 39.

Przykłady podejścia

32. Praktycznym podejściem w opracowaniu analizy porównawczej za okres COVID-19 może być zastosowanie więcej niż jednej metody weryfikacji cen transferowych.¹⁹

Interpretacja wyników

33. W okresie COVID-19 mają zastosowanie dotychczasowe praktyki interpretacji ustalonego przedziału wyników analizy porównawczej, w szczególności akceptacja danych z przedziału międzykwartylowego.²⁰

C. Alokacja kosztów nadzwyczajnych związanych z wystąpieniem COVID-19 pomiędzy powiązane strony transakcji

34. W związku z COVID-19 mogą zostać poniesione przez podmiot koszty o nadzwyczajnym charakterze. Koszty te mogą mieć charakter jednorazowy lub mogą być ponoszone w dłuższym okresie. Do takich kosztów należą m.in.: koszty IT związane z uruchomieniem pracy zdalnej przez pracowników przedsiębiorstwa, koszty środków ochrony dla pracowników związane z COVID-19.
35. Koszty nadzwyczajne związane z COVID-19 powinny być ponoszone przez ten podmiot, który wykonuje funkcje, z którymi koszty nadzwyczajne są związane lub ponosi ryzyka, których materializacja skutkuje poniesieniem tych kosztów.
36. Nie można wykluczyć sytuacji, gdy koszty nadzwyczajne związane z COVID-19 są poniesione przez inny podmiot / podmioty w grupie i z punktu widzenia działania niepowiązanego przedsiębiorcy racjonalnym może być dokonanie ich alokacji pomiędzy uczestników transakcji kontrolowanej.
37. Alokacja kosztów nadzwyczajnych związanych z COVID-19 nie powinna być dokonywana w sposób automatyczny. Przypisanie kosztów nadzwyczajnych powinno być dokonane na podstawie wyników indywidualnej analizy, opartej o badanie okoliczności, zasadności i celu takiego działania, z uwzględnieniem profilu funkcjonalnego uczestników łańcucha przebiegu transakcji przed COVID-19.
38. Przypisanie (alokacja) nadzwyczajnych kosztów, w szczególności do podmiotu rutynowego (o ograniczonych funkcjach i ryzyku), powinno być przeprowadzone wyłącznie w sytuacji, gdy takiej alokacji dokonałyby podmioty niezależne. Zasadność ponoszenia kosztów nadzwyczajnych spowodowanych COVID-19 przez podmiot rutynowy, o prostym profilu funkcjonalnym, wymaga oceny przez pryzmat wieloletni.

¹⁹ Por. Wytyczne OECD ws. COVID-19, pkt. 24.

²⁰ Por. Objasnienia podatkowe w zakresie cen transferowych z 14 czerwca 2019r. (pkt. 1.25) oraz Rekomendacje Forum Cen Transferowych w zakresie doboru wskaźnika rentowności i metody weryfikacji do danych porównawczych oraz statystycznych aspektów sporządzania analizy porównawczej z 22 kwietnia 2021 r. (str. 12: „Najpowszechniej stosowaną metodą statystyczną do wyznaczania przedziału wartości (ceny) rynkowej jest przedział międzykwartylowy”).

39. Poniesienie straty, wynikającej z COVID-19, będącej następstwem alokacji kosztów nadzwyczajnych, może być uzasadnione wyłącznie w krótkim okresie, z wyłączeniem podmiotów rutynowych.
40. W przypadku podmiotu rutynowego ponoszenie kosztów nadzwyczajnych i strat wynikających z COVID-19 może być nieuzasadnione, w szczególności gdy podmiot ten przed COVID-19 nie ponosił ryzyka rynkowego i / lub innych znaczących ryzyk transakcyjnych.
41. Alokacja kosztów nadzwyczajnych wynikających z COVID-19 wymaga szczegółowego ujęcia w dokumentacji cen transferowych z punktu widzenia tego, czy podmioty niezależne w porównywalnych okolicznościach postąpiłyby analogicznie, czy też np. dokonałyby zmiany umowy, renegecowałyby ceny, dodatkowe warunki współpracy itp.²¹
42. W przypadku wystąpienia tzw. „odbicia” w branży, dotkniętej skutkami COVID-19, w okresie postpandemicznym uzasadnione jest rozważenie zastosowania rekompensaty obniżonych wyników w okresie COVID-19 dla podmiotu, do którego alokowano koszty nadzwyczajne. Ocena zasadności takiej rekompensaty oraz jej wysokość powinna być dokonana z punktu widzenia racjonalności ekonomicznej i zachowań podmiotów niepowiązanych w porównywalnych okolicznościach i czasie.
43. W sytuacji gdy podmiot powiązany dopiero w okresie COVID-19 zaczął ponosić ryzyka, których nie ponosił przed pandemią, należy dodatkowo rozważyć, czy nie miała miejsca restrukturyzacja działalności (skutkująca zmianą profilu funkcjonalnego). Należy przeanalizować skutki takiej zmiany profilu funkcjonalnego.
44. Analiza zasadności poniesienia kosztów nadzwyczajnych związanych z wystąpieniem COVID-19 może obejmować w szczególności:
 - analizę wartości i struktury kosztów poniesionych w poprzednim roku / latach (tj. przed wystąpieniem COVID-19),
 - porównanie i analizę informacji ze sprawozdania finansowego np. za 2020r. ze sprawozdaniem z roku poprzedniego;
 - analizę ewentualnych zmian umów z podmiotami powiązanimi w okresie COVID-19.

D. Wsparcie antykryzysowe

45. Należy dokonać analizy wpływu pomocy antykryzysowej na realizowane transakcje kontrolowane, ich wycenę i osiągnięte w nich wyniki finansowe.²²
46. Otrzymana pomoc rządowa co do zasady nie wpływa automatycznie na zmianę dotychczasowego profilu funkcjonalnego podmiotu (w tym alokacji ryzyka), będącego beneficjentem pomocy i modelu kalkulacji cen transferowych w transakcji kontrolowanej.²³
47. Udzielona pomoc rządowa może mieć wpływ na dane finansowe podmiotów porównywalnych, ujętych w przeprowadzanej analizie porównawczej. Podmiot indywidualnie analizuje konieczność i zasadność przeprowadzenia korekt w analizie porównawczej.

²¹ Por. Wytyczne OECD ws. COVID-19, pkt. 36, pkt. 40, pkt. 41 i pkt. 46.

²² Por. Wytyczne OECD ws. COVID-19, pkt. 73.

²³ Por. Wytyczne OECD ws. COVID-19, pkt. 81.

48. Indywidualnej oceny wymaga to, czy otrzymana pomoc powinna być ujęta w dokumentacji cen transferowych.
49. Korzyści z otrzymanej pomocy antykryzysowej identyfikuje i wykazuje podmiot korzystający z pomocy, o ile zachowania podmiotów niepowiązanych nie wskazują, że pomoc ta powinna podlegać alokacji do innych uczestników transakcji.²⁴
50. W zakresie wpływu pomocy antykryzysowej na analizy porównawcze należy rozważyć zasadność zmiany dotychczas stosowanego wskaźnika rentowności dla weryfikacji rynkowości warunków transakcji kontrolowanej. Zmiana ta może być podyktowana np. zamiarem ograniczenia / eliminacji wpływu otrzymanej pomocy antykryzysowej przez podmiot na wyznaczony przedział rentowności lub / i eliminacji wpływu otrzymanej pomocy antykryzysowej przez podmioty w próbie przyjętej do wyznaczenia przedziału rentowności. W przypadku gdy podmiot dotychczas stosował jako wskaźnik rentowności np. marżę operacyjną, w związku z COVID-19 uzasadniona może być zmiana na wskaźnik marży netto.

E. Dokumentacja cen transferowych za okres COVID-19

51. W okresie COVID-19 obowiązują dotychczasowe zasady dokumentowania cen transferowych przez podmioty. Sposób udokumentowania wpływu wystąpienia COVID-19 na transakcję kontrolowaną wybiera podmiot i dostosowuje w sposób indywidualny do konkretnego stanu faktycznego, uwzględniając jego specyfikę.
52. O ile podmiot identyfikuje wpływ COVID-19 na transakcję kontrolowaną, powinien odpowiednio uzasadnić i rzetelnie dokumentować zidentyfikowane skutki COVID-19 w dokumentacji cen transferowych. Na przykład, w sytuacji istotnej zmiany poziomu rentowności, podmiot w części dotyczącej sposobu kalkulacji ceny transferowej wyjaśnia przyczyny zrealizowanych wyników. W sytuacji zmiany profilu funkcjonalnego, zmiany strategii gospodarczej, zmiany modelu cen transferowych spowodowanych wpływem COVID-19 na transakcję kontrolowaną, procesy te także wymagają uzasadnienia w dokumentacji cen transferowych.
53. W dokumentacji podmiot, o ile uzna za istotne z punktu widzenia dokumentowanej transakcji kontrolowanej, powinien przedstawić wpływ COVID-19 na transakcję kontrolowaną, w szczególności powinien opisać zmiany w otoczeniu gospodarczym (czynniki mikro i makroekonomiczne), zmiany w analizie funkcjonalnej, wynikach analizy porównawczej oraz zachowania podmiotów niepowiązanych.
54. Podmiot, o ile uzna za istotne z punktu widzenia dokumentowanej transakcji kontrolowanej, powinien ująć w dokumentacji cen transferowych informacje na temat wpływu COVID-19 na branżę oraz otoczenie gospodarcze.
55. Istotnym elementem dokumentacji jest analiza i opis, czy w okresie COVID-19 w podmiocie miały miejsce działania o charakterze restrukturyzacyjnym. W takim przypadku rekomendowane jest odpowiednie opisanie tych działań w dokumentacji cen transferowych.

²⁴ Por. Wytyczne OECD ws. COVID-19, pkt. 79.

F. Upřednie porozumienia cenowe

56. Porozumienia wydane przed wystąpieniem COVID-19 zachowują ważność w trakcie COVID-19, zgodnie z okresem ich obowiązywania. Szef KAS oraz organy podatkowe są związane Porozumieniem i jego treścią do momentu zakończenia terminu obowiązywania Porozumienia, jego zmiany, wygaśnięcia lub uchylecia.
57. Wystąpienie skutków wpływu COVID-19 na transakcję kontrolowaną objętą Porozumieniem nie powoduje w sposób automatyczny zaprzestania obowiązywania wydanego dla tej transakcji Porozumienia.
58. Przepisy regulujące postępowanie w sprawie Porozumienia (ogólne, dotyczące wydania Porozumienia oraz weryfikacji stosowania Porozumienia) nie zostały zmienione w związku z COVID-19 i nadal obowiązują.
59. Podmiot będący stroną Porozumienia jest zobowiązany dochować warunków wydania Porozumienia. Podmiot ma równocześnie możliwość wystąpienia o zmianę warunków wydanego Porozumienia.
60. Jeśli w wyniku wystąpienia COVID-19 następuje naruszenie istotnych założeń wydanej decyzji Porozumienia, podmiot powinien zwrócić się do Szefa KAS w celu oceny rozmiaru naruszenia założeń Porozumienia i określenia możliwości zachowania Porozumienia.
61. W przypadku identyfikacji znaczącego wpływu COVID-19 na warunki krytyczne zawartego Porozumienia podmiot powinien wystąpić do Szefa KAS o ocenę ww. wpływu w możliwie pierwszym zasadnym praktycznie momencie (decydujący powinien być moment identyfikacji zmiany warunków, w tym ekonomicznych przez podmiot i / lub dostępność wiarygodnych danych, w tym danych finansowych oraz danych nt. zachowań podmiotów niepowiązanych).
62. Sytuacje, w których z powodu wystąpienia COVID-19 założenia krytyczne Porozumienia nie są możliwe do realizacji przez podmiot, podlegają każdorazowo indywidualnej ocenie Szefa KAS, z uwzględnieniem w szczególności: indywidualnej sytuacji podmiotu oraz sytuacji podmiotów niepowiązanych w danej branży. Na potrzeby oceny podmiot przedstawia Szefowi KAS wszelkie istotne informacje dotyczące wpływu COVID-19 na transakcję kontrolowaną, objętą Porozumieniem, w tym informacje finansowe.
63. Po potwierdzeniu, że założenia krytyczne nie są możliwe do spełnienia przez podmiot ze względu na wpływ COVID-19, Szef KAS indywidualnie ocenia możliwość zmodyfikowania warunków krytycznych. Podmiot może także wnioskować o określenie możliwości zmiany Porozumienia, jego uchylecia.
64. Uchylecie Porozumienia z powodu wpływu COVID-19 może mieć zastosowanie w sytuacji, gdy podmiot nie może porozumieć się co do zmiany Porozumienia lub nie chce kontynuować Porozumienia na dotychczasowych warunkach.
65. W przypadku niestosowania Porozumienia w okresie jego obowiązywania, tak jak przed COVID-19, Szef KAS stwierdza z urzędu wygaśnięcie Porozumienia.
66. Komunikacja związana z oceną możliwego naruszenia założeń krytycznych oraz oceną możliwości zachowania Porozumienia pomiędzy podmiotem a administracją powinna być

prowadzona w duchu kooperacji we wszelkich aspektach i poszukiwania praktycznych rozwiązań. Z uwagi na istotny interes Podatnik powinien zaangażować się w sprawne i kompleksowe przekazanie Szefowi KAS wszelkich informacji na temat efektu COVID-19 na zawarte Porozumienie.

67. Komunikacja może być prowadzona z wykorzystaniem nowoczesnych rozwiązań technologicznych (wideokonferencje, wirtualne spotkania i wizyty z wykorzystaniem platform komunikacyjnych itd.). Powrót do spotkań bezpośrednich i ilość uczestników biorących w nich udział będzie każdorazowo uzależniony od sytuacji pandemicznej.
68. Porozumienia w trakcie negocjacji, które mają objąć m.in. rok 2020 mogą wymagać zastosowania indywidualnego podejścia i analizy, co jednak nie powinno, co do zasady, opóźniać procesu zawarcia Porozumienia.
69. Wnioski o zawarcie Porozumienia w okresie występowania COVID-19 są analizowane zgodnie z procedurami i starannością obowiązującymi przed COVID-19.
70. Podmiot może wycofać wniosek o zawarcie Porozumienia, który miał objąć rok 2020. Zgodnie z ustawą o DRM Podatnik może wycofać wniosek przed jego rozpatrzeniem. Dotyczy to również wniosków, które dotyczą transakcji obejmujących rok 2020. W przypadku wycofania wniosku, zgodnie z obowiązującymi przepisami, nie jest zwracana opłata.
71. W okresie objętym COVID-19 wymogi w zakresie przedstawienia dokumentów w celu negocjacji Porozumienia nie ulegają zmianie. Informacje dotyczące analizy branży powinny adresować ewentualny wpływ COVID-19 na działalność i wyniki podmiotów niepowiązanych z danego sektora. Występowanie COVID-19 może wymagać zrewidowania przez podmiot wnioskujący o zawarcie Porozumienia projekcji finansowych za rok 2020. Ponadto, do czasu wydania Porozumienia, tak jak przed COVID-19, podmiot może zmienić wniosek w zakresie: wskazanej metody weryfikacji ceny transferowej, analizy porównawczej, opisu sposobu kalkulacji ceny transferowej wraz z założeniami przyjętymi w tej kalkulacji, w tym prognozami finansowymi, na których ww. kalkulacja się opiera, założenia krytyczne oraz wnioskowany okres obowiązywania Porozumienia.

G. Korekta cen transferowych w rozumieniu art. 11e Ustawy o CIT (art. 23q Ustawy o PIT)

72. Wpływ COVID-19 na warunki poszczególnych transakcji kontrolowanych należy indywidualnie badać.
73. Możliwość dokonania KCT11e, przy spełnieniu warunków przewidzianych w art. 11e Ustawy o CIT (art. 23q Ustawy o PIT), zapewnia zachowanie wyniku rynkowego w transakcjach kontrolowanych realizowanych w okresie COVID-19, czyli „urynkowania” transakcji dla której ex ante została wyznaczona cena rynkowa, natomiast skutek wystąpienia COVID-19 okoliczności transakcji zmieniły się na tyle, że cenę trzeba „urealnić” / „urynkować”. Celem urealnienia jest to, aby wynik odzwierciedlał zmiany na rynku i zapewniał rynkowość transakcji kontrolowanej ex post.

74. Wystąpienie COVID-19 nie oznacza automatycznie, że są podstawy do dokonywania następczej korekty cen transferowych wszystkich transakcji kontrolowanych. Przyczyną KCT11e jest wpływ zmiany istotnych okoliczności na warunki transakcji, który czyni warunki pierwotnie rynkowe – nierynkowymi.
75. Wpływ COVID-19 na transakcję kontrolowaną może być kwalifikowany jako istotna zmiana okoliczności w rozumieniu art. 11e pkt 2 Ustawy o CIT (art. 23q pkt 2 Ustawy o PIT), o ile ten wpływ skutkuje zmianą warunków realizacji transakcji czyniąc warunki pierwotnie rynkowe nierynkowymi.
76. Możliwa jest sytuacja, w której w wyniku wystąpienia pandemii COVID-19 podmiot stwierdza ex post, że poziom rentowności w transakcji kontrolowanej odbiega od poziomu rynkowego, ustalonego ex ante. Podmiot, będący stroną transakcji kontrolowanej, w takiej sytuacji powinien rozważyć i zweryfikować dopuszczalność przeprowadzenia KCT11e.