



kategorii ryzyka, jeżeli w wyniku tego przeniesienia przewidywany roczny wynik finansowy podatnika przed odsetkami i opodatkowaniem (EBIT) w trzyletnim okresie po tym przeniesieniu, uległby zmianie o co najmniej 20% przewidywanego rocznego EBIT, gdyby nie dokonano przeniesienia;

- 3) trudnych do wyceny wartościach niematerialnych - rozumie się przez to wartości niematerialne, a także prawa do tych wartości, dla których na moment ich przenoszenia między podmiotami powiązаныmi nie istniały wiarygodne dane porównawcze, oraz prognozy przyszłych przepływów pieniężnych lub spodziewanych przychodów z tych wartości, lub założenia zastosowane przy ich wycenie, obarczone są wysokim stopniem niepewności;
- 4) wartości rynkowej - rozumie się przez to taką wartość, jaką ustaliłyby podmioty niepowiązane działające w porównywalnych okolicznościach;
- 5) wskaźniku finansowym - rozumie się przez to wynik zastosowania jednej z metod, opisanych w § 12 - § 15, odzwierciedlający wzajemną relację wybranych pozycji sprawozdania finansowego;
- 6) zdolności do ponoszenia ryzyka - rozumie się przez to posiadanie przez podmiot powiązany zdolności do sprawowania kontroli nad danym ryzykiem oraz zdolności finansowych do jego ponoszenia.

**§ 3.** Przepisy rozporządzenia stosuje się odpowiednio do transakcji realizowanych pomiędzy osobą prawną lub jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej, mającą siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

## Rozdział 2

### **Badanie porównywalności**

**§ 4. 1.** W ramach badania porównywalności uwzględnia się w szczególności następujące kryteria porównywalności:

- 1) cechy charakterystyczne dóbr, usług lub innych świadczeń,
- 2) przebieg transakcji, w tym funkcje, jakie wykonują podmioty w porównywanych transakcjach, biorąc pod uwagę zaangażowane przez nie aktywa, kapitał ludzki oraz ponoszone ryzyka, uwzględniając zdolność stron transakcji do pełnienia danej funkcji oraz ponoszenia danego ryzyka,

- 3) warunki transakcji określone w umowie, porozumieniu, lub innym dowodzie dokumentującym te warunki,
  - 4) warunki ekonomiczne występujące w czasie i miejscu, w których dokonano transakcji,
  - 5) strategię gospodarczą
- w zakresie, w jakim kryteria te mają lub mogą mieć istotny wpływ na warunki ustalone lub narzucone między podmiotami powiązanymi.

2. W odniesieniu do transakcji kontrolowanych obejmujących wartości niematerialne zdolność stron transakcji do pełnienia danej funkcji oraz ponoszenia danego ryzyka, o której mowa w ust. 1 pkt 2, ocenia się z uwzględnieniem:

- 1) posiadania tytułu prawnego wartości niematerialnych, w tym ich ochrony i utrzymania;
- 2) tworzenia wartości niematerialnych, w tym ich opracowywania;
- 3) rozwijania wartości niematerialnych, w tym ich ulepszania;
- 4) wykorzystania wartości niematerialnych.

**§ 5.** Badanie porównywalności obejmuje następujące etapy:

- 1) określenie okresu, jaki powinien zostać objęty badaniem;
- 2) analiza informacji dotyczących podmiotu powiązanego i jego otoczenia gospodarczego;
- 3) analiza wszelkich okoliczności badanej transakcji kontrolowanej, jakie mogą mieć wpływ na poziom ceny transferowej, biorąc pod uwagę pełnione funkcje, angażowane aktywa oraz ponoszone ryzyka oraz dokonanie wyboru podmiotu badanego (jeśli wymaga tego zastosowanie najbardziej odpowiedniej metody);
- 4) weryfikacja, czy istnieją wewnętrzne dane porównawcze, które mogą zostać wykorzystane na potrzeby badania porównywalności;
- 5) identyfikacja dostępnych zewnętrznych źródeł danych porównawczych;
- 6) wybór najbardziej odpowiedniej metody oraz wskaźnika finansowego (jeśli analiza wskaźnika finansowego jest niezbędna do prawidłowego zastosowania najbardziej odpowiedniej metody);
- 7) analiza dostępnych danych porównawczych, w szczególności pod kątem ich porównywalności z badaną transakcją;
- 8) dokonanie korekt porównywalności, jeśli są one niezbędne do uzyskania wyższego stopnia porównywalności danych porównawczych do badanej transakcji kontrolowanej;
- 9) kalkulacja wyników badania porównywalności oraz ich interpretacja.

§ 6. 1. Za porównywalne uznać można takie transakcje, w których żadna z ewentualnych różnic pomiędzy porównywanymi transakcjami lub podmiotami nie mogłaby w sposób istotny wpłynąć na cenę przedmiotu takiej porównywalnej transakcji lub można dokonać racjonalnie dokładnych korekt porównywalności eliminujących istotne efekty takich różnic.

2. Oceniając porównywalność transakcji bierze się pod uwagę jedynie te różnice pomiędzy porównywanymi transakcjami lub podmiotami, które mają istotny wpływ na poziom ceny transferowej, określonej za pomocą najbardziej odpowiedniej metody w transakcji kontrolowanej.

3. Przeprowadzając badanie porównywalności ujawnia się dane porównawcze, ich źródło, sposób pozyskania oraz wszelkie inne informacje wykorzystane w tym celu.

§ 7. 1. Jeśli rezultatem badania porównywalności są obserwacje różniące się stopniem porównywalności z danymi z transakcji kontrolowanej, to w celu ograniczenia wpływu na wynik badania porównywalności różnic w porównywalności tych obserwacji z danymi z transakcji kontrolowanej, których nie da się wyeliminować stosując korekty porównywalności, uzasadnione jest wykorzystanie miar statystycznych, w tym miar tendencji centralnej w celu zwiększenia rzetelności analizy.

2. Jeśli rezultatem badania porównywalności jest przedział wyników, to w celu określenia dochodu (straty) podatnika w zakresie transakcji kontrolowanej, organ podatkowy wybiera punkt z przedziału, biorąc pod uwagę w szczególności:

- 1) funkcje, ryzyka i aktywa podmiotu badanego w odniesieniu do funkcji, ryzyk i aktywów porównywalnych podmiotów lub transakcji;
- 2) istotne okoliczności transakcji kontrolowanej - w zakresie, w jakim te okoliczności mogą mieć wpływ na poziom ceny transferowej;
- 3) stosowaną przez podmiot powiązany strategię gospodarczą - w zakresie, w jakim może mieć ona wpływ na poziom ceny transferowej.

§ 8. 1. Przy określaniu dochodu (straty) podatnika w zakresie transakcji kontrolowanej organ podatkowy nie bierze pod uwagę okoliczności, w tym danych porównawczych, które nie mogły być znane jej stronom w dniu jej zawarcia, a które, jeśli byłyby znane, mogłyby powodować określenie przez strony wyższej lub niższej wartości przedmiotu takiej transakcji, z zastrzeżeniem ust. 2.

2. Przy określaniu dochodu (straty) podatnika w zakresie transakcji kontrolowanej, w przypadku 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, organ podatkowy nie jest związany ograniczeniem wynikającym z ust. 1 w zakresie tej zmiany.

**§ 9.** 1. Jeżeli cena transferowa trudnych do wyceny wartości niematerialnych została ustalona na podstawie informacji lub danych finansowych dotyczących zdarzeń przyszłych, w tym prognoz finansowych, to w celu oceny jej wartości rynkowej, należy ocenić, czy informacje lub dane finansowe wzięte pod uwagę przy jej kalkulacji, nie odbiegają istotnie od rzeczywistych danych i informacji finansowych.

2. W przypadku rozbieżności pomiędzy danymi prognozowanymi a rzeczywistymi, prowadzącej do różnicy w wysokości ceny transferowej trudnych do wyceny wartości niematerialnych, wynoszącej co najmniej 20% wartości ceny transferowej skalkulowanej w oparciu o dane prognozowane, organ podatkowy określając dochód (stratę) podatnika w zakresie transakcji kontrolowanej obejmującej trudne do wyceny wartości niematerialne, ocenia:

- 1) czy podmioty niepowiązane w porównywalnych okolicznościach:
  - a) dokonałyby rekalkulacji wysokości pierwotnie ustalonej ceny w oparciu o klauzulę umowną dotyczącą zmiany ceny,
  - b) renegocjowałyby pierwotnie ustalone warunki, w tym wysokość ceny przedmiotu transakcji,
  - c) przyjęłyby do rozliczenia porównywalnej transakcji płatności warunkowe;
- 2) czy podmiot powiązany, przy przeprowadzaniu prognozy ceny transferowej na dzień zawarcia transakcji, uwzględnił wszystkie racjonalnie przewidywalne dla niego okoliczności, mające wpływ na wysokość ceny transferowej.

3. Przepisów ust. 2 nie stosuje się pod warunkiem, że transakcja kontrolowana obejmująca przeniesienie trudnych do wyceny wartości niematerialnych objęta jest decyzją w sprawie porozumienia, o której mowa w art. 20a Ordynacji podatkowej, w okresie, którego dotyczy ta decyzja.

4. Do przepisów ust. 2 nie ma zastosowania § 8 ust. 1.

**§ 10.** 1. Jeżeli w transakcji kontrolowanej ustalone zostały warunki mniej korzystne od warunków, jakie ustaliłyby podmioty niepowiązane, a jednocześnie w innej transakcji kontrolowanej między tymi samymi podmiotami powiązanymi ustalone zostaną warunki bardziej korzystne, szacując wysokość dochodu (straty) uwzględnia się fakt, czy mniejsze

korzyści uzyskane w związku z jedną transakcją kontrolowaną są kompensowane większymi korzyściami uzyskanymi w związku z inną transakcją kontrolowaną.

2. Jeżeli w wyniku transakcji kontrolowanych podmiot powiązany wykaże w jednym roku obrotowym dochód niższy, niż należałoby oczekiwać, gdyby warunki zostały ustalone pomiędzy podmiotami niepowiązanymi, a w następnym roku obrotowym wykaże w wyniku transakcji kontrolowanych dochód wyższy niż należałoby oczekiwać, gdyby warunki zostały ustalone pomiędzy podmiotami niepowiązanymi, szacując wysokość dochodu (straty) uwzględnia się fakt, czy niższy dochód uzyskany w jednym roku obrotowym kompensowany jest wyższym dochodem w następnym roku obrotowym.

3. Jeżeli podmiot powiązany ustalił warunki w sposób wskazany w ust. 1 lub 2, ocenie podlega czy:

- 1) mniejsze korzyści z jednej transakcji kontrolowanej są równoważone większymi korzyściami wynikającymi z innej transakcji kontrolowanej - w przypadku warunków ustalonych w sposób wskazany w ust. 1 lub
- 2) niższy dochód w jednym roku obrotowym jest równoważony wyższym dochodem w następnym roku obrotowym - w przypadku warunków ustalonych w sposób wskazany w ust. 2.

### Rozdział 3

#### **Metody weryfikacji cen transferowych**

§ 11. 1. Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej polega na porównaniu ceny przedmiotu transakcji kontrolowanej z ceną stosowaną w porównywalnych transakcjach przez podmioty niepowiązane i na tej podstawie ustaleniu wartości rynkowej przedmiotu transakcji kontrolowanej.

2. Porównania, o którym mowa w ust. 1, dokonuje się na podstawie cen, jakie stosuje dany podmiot na porównywalnym rynku z podmiotami niepowiązanymi (wewnętrzne porównanie cen), lub na podstawie cen, jakie stosują w porównywalnych transakcjach niepowiązane podmioty (zewnętrzne porównanie cen).

§ 12. 1. Metoda ceny odprzedaży polega na kalkulacji ceny zakupu towaru lub usługi od podmiotu powiązanego w drodze obniżenia ceny sprzedaży tego towaru lub tej usługi do podmiotu niepowiązanego o marżę ceny odprzedaży.

2. Marża ceny odprzedaży powinna zapewnić podmiotowi odprzedającemu pokrycie jego kosztów bezpośrednich i pośrednich, związanych z odprzedażą przedmiotu transakcji

kontrolowanej oraz zapewnić zysk, odpowiedni do pełnionych przez ten podmiot funkcji, angażowanych aktywów i ponoszonego ryzyka.

3. Rynkową wartość marży ceny odprzedaży ustala się poprzez odniesienie do poziomu marży, jaką podmiot powiązany stosuje w porównywalnych transakcjach zawieranych z podmiotami niepowiązanymi, lub marży stosowanej w porównywalnych transakcjach przez podmioty niepowiązane.

**§ 13. 1.** Metoda koszt plus polega na ustaleniu ceny przedmiotu transakcji kontrolowanej na poziomie sumy bazy kosztowej i narzutu zysku, kalkulowanego w odniesieniu do bazy kosztowej.

2. Przez bazę kosztową rozumie się sumę kosztów bezpośrednio lub pośrednio związanych z wytworzeniem we własnym zakresie lub nabyciem przedmiotu transakcji kontrolowanej.

3. Rynkową wartość narzutu zysku w stosunku do określonej bazy kosztowej ustala się poprzez odniesienie do poziomu narzutu zysku, jaki ten sam podmiot stosuje w porównywalnych transakcjach z podmiotami niepowiązanymi w odniesieniu do takiej samej bazy kosztowej, lub narzutu zysku stosowanego w porównywalnych transakcjach przez podmioty niepowiązane w odniesieniu do porównywalnej bazy kosztowej.

**§ 14. 1.** Metoda podziału zysków polega na określeniu łącznych zysków, jakie w związku z daną transakcją (transakcjami) osiągnęły podmioty powiązane, oraz podziału tych zysków między te podmioty w takiej proporcji, w jakiej dokonałyby tego podziału podmioty niepowiązane, w szczególności uwzględniając pełnione przez strony transakcji kontrolowanej (kontrolowanych) funkcje, ponoszone ryzyka i angażowane aktywa.

2. Podziału zysków, o których mowa w ust. 1, dokonuje się poprzez określenie przychodów uzyskanych przez każdy z podmiotów powiązanych oraz poniesionych kosztów związanych z daną transakcją kontrolowaną (transakcjami kontrolowanymi). W przypadku gdy tak określone koszty przekraczają związaną z nimi sumę przychodów, podziałowi podlega strata.

3. Proporcjonalnego podziału zysków dokonuje się za pomocą:

- 1) analizy rezydualnej albo
- 2) analizy udziału.

§ 15. 1. Metoda marży transakcyjnej netto polega na określeniu wskaźnika finansowego, odzwierciedlającego relację zysku netto, jaki uzyskuje podmiot powiązany w transakcji kontrolowanej, do odpowiedniej bazy.

2. Zysk netto, o którym mowa w ust. 1, określa się poprzez odliczenie od przychodu osiągniętego w wyniku transakcji kontrolowanej kosztów związanych z realizacją tej transakcji. Jeśli na potrzeby kalkulacji zysku netto zasadne jest uwzględnienie kosztów, których przypisanie bezpośrednio do danej transakcji nie jest możliwe, przypisania takich kosztów dokonuje się za pomocą zastosowania klucza alokacji, który w racjonalnie najlepszy sposób odzwierciedla proces tworzenia wartości w transakcji kontrolowanej.

3. Bazę, o której mowa w ust. 1, stanowić mogą w szczególności przychody, koszty, aktywa albo elementy przychodów, kosztów lub aktywów.

4. Wyboru odpowiedniego wskaźnika finansowego dokonuje się przy uwzględnieniu specyfiki branży oraz istotnych okoliczności transakcji.

5. Rynkową wartość wskaźnika finansowego ustala się poprzez odniesienie do poziomu wskaźnika finansowego:

- 1) jaki uzyskuje podmiot w porównywalnych transakcjach z podmiotami niepowiązanymi w odniesieniu do tej samej bazy, albo
- 2) uzyskiwanego w porównywalnych transakcjach przez podmioty niepowiązane w odniesieniu do porównywalnej bazy albo
- 3) uzyskiwanego przez podmioty, prowadzące działalność porównywalną do zakresu badanej transakcji w odniesieniu do porównywalnej bazy.

§ 16. Jeżeli za inną metodę została uznana technika wyceny, metodę tę stosuje się w następujący sposób:

- 1) w przypadku, gdy zastosowanie techniki wyceny wymaga oparcia analizy o prognozy - w pierwszej kolejności stosuje się prognozy sporządzone dla celów planowania finansowego;
- 2) wielkości bądź wskaźniki stosowane w kalkulacji wartości rynkowej przedmiotu transakcji kontrolowanej powinny odpowiadać wartości rynkowej;
- 3) w przypadku, w którym prawidłowe zastosowanie techniki wyceny wymaga zastosowania czynnika dyskontującego:
  - a) wybór czynnika dyskontującego uwzględnia sposób, w jaki wyceniany przedmiot transakcji kontrolowanej generuje przepływy pieniężne,



- b) wysokość czynnika dyskontującego uwzględnia poziom ryzyka biznesowego podmiotu powiązanego oraz poziom wahania przyszłych przepływów pieniężnych generowanych przez wyceniany przedmiot transakcji kontrolowanej;
- 4) analiza uwzględnia oczekiwany przez każdą ze stron transakcji kontrolowanej poziom wartości przedmiotu transakcji kontrolowanej.

#### Rozdział 4

### **Restrukturyzacja**

§ 17. W przypadku restrukturyzacji przy badaniu porównywalności uwzględnia się również zasadność wprowadzenia i wysokość wynagrodzenia wypłaconego w ramach restrukturyzacji.

§ 18. W przypadku restrukturyzacji badanie porównywalności obejmuje również następujące etapy:

- 1) identyfikację relacji handlowych lub finansowych pomiędzy podmiotami powiązanymi przed i po restrukturyzacji, obejmującą:
  - a) prawidłową identyfikację faktycznych transakcji, składających się na restrukturyzację, w szczególności poprzez określenie faktycznych funkcji, ryzyk i aktywów podmiotów powiązanych przed i po restrukturyzacji, w tym zdolności podmiotów powiązanych do realizacji przypisanych im w wyniku restrukturyzacji funkcji, ponoszenia ryzyk oraz zaangażowania aktywów,
  - b) analizę przyczyn gospodarczych przeprowadzonej restrukturyzacji, jak również oczekiwanych w wyniku restrukturyzacji korzyści, w szczególności efekty synergii,
  - c) analizę opcji realistycznie dostępnych dla podmiotów powiązanych;
- 2) określenie skutków podatkowych faktycznych transakcji;
- 3) określenie, w jakim zakresie w rezultacie restrukturyzacji doszło do przeniesienia potencjału do generowania zysku, w szczególności wskutek przeniesienia wartościowych aktywów lub praw do tych aktywów, w tym wartości niematerialnych lub rozwiązania lub istotnego renegotjowania istniejących umów lub przeniesienia zorganizowanej części przedsiębiorstwa;
- 4) określenie, po dokonaniu czynności z pkt 1-3, czy należne jest wynagrodzenie z tytułu restrukturyzacji, uwzględniające wartość przeniesionego potencjału do generowania zysku;

- 5) jeśli wynagrodzenie jest należne, określenie czy jego wysokość jest zasadna, w szczególności przy uwzględnieniu:
- a) przychodów i zysków jakie mogły być oczekiwane przez podmiot przenoszący, jeśli do restrukturyzacji by nie doszło,
  - b) obowiązku wypłaty odszkodowania wynikającego z innych przepisów prawa, przy czym takie odszkodowanie podlega ocenie w świetle tego czy w danych okolicznościach podmioty niepowiązane zgodziłyby się na takie odszkodowanie i czy odszkodowanie przewidziane w innych przepisach prawa nie jest za wysokie albo za niskie w stosunku do odszkodowania, na które zgodziłyby się w danych okolicznościach podmioty niepowiązane,
  - c) relacji między wynagrodzeniem z tytułu restrukturyzacji a oczekiwanymi przez podmiot przenoszący przychodami z transakcji z podmiotem przejmującym.

**§ 19.** Jeżeli do określenia wynagrodzenia z tytułu restrukturyzacji została wybrana metoda oparta o wycenę przyszłych oczekiwanych korzyści ekonomicznych, to wycenie podlegają łącznie przenoszone funkcje, aktywa, kategorie ryzyka, w tym korzyści, efekty synergii oraz szanse.

## Rozdział 5

### **Przepisy przejściowe i końcowe**

**§ 20.** W sprawach wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie niniejszego rozporządzenia stosuje się przepisy dotychczasowe.

**§ 21.** Rozporządzenie wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2019 r. <sup>2)</sup>.

**MINISTER FINANSÓW**

**ZA ZGODNOŚĆ POD WZGLĘDEM PRAWNYM,**

**LEGISLACYJNYM I REDAKCYJNYM**

Aleksandra Ostapiuk

---

2) Zakres uregulowany w niniejszym rozporządzeniu był poprzednio regulowany w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz.U. z 2014 r. poz. 1186), które traci moc z dniem wejścia w życie niniejszego rozporządzenia, zgodnie z ustawą z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz.       ).

Dyrektor

Departamentu Prawnego w Ministerstwie Finansów

/- podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/

## UZASADNIENIE

### 1. Część ogólna

Na podstawie upoważnienia zawartego w art. 11j ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych Dz. U. z 2018 r. poz. 1036, 1162, 1291, 1629, 1669, 1693..., zwanej dalej „ustawą o CIT”), w brzmieniu nadanym ustawą 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. z 2018 r. poz. ....), minister właściwy do spraw finansów publicznych ma obowiązek określić, w drodze rozporządzenia sposób i tryb:

- 1) oceny zgodności warunków ustalonych przez podmioty powiązane, o których mowa w art. 11c ustawy o CIT, z warunkami, jakie ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, w tym kryteria porównywalności tych warunków, oraz
- 2) określania wysokości dochodu (straty) podatnika w drodze oszacowania z zastosowaniem metod, o których mowa w art. 11d ust. 1-3 ustawy o CIT, w tym określania wynagrodzenia z tytułu przeniesienia pomiędzy podmiotami powiązanymi istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub kategorii ryzyka,

uwzględniając w szczególności wytyczne Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju. Przedłożony projekt rozporządzenia przewiduje spełnienie tego obowiązku.

Niniejsze rozporządzenie (dalej: Rozporządzenie) zastępuje Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych z dnia 10 września 2009 r. (Dz.U. z 2014 r. poz. 1186) (dalej: „Rozporządzenie o szacowaniu”), które traci moc z dniem 1 stycznia 2019 r.

Przepisy Rozporządzenia w powiązaniu z przepisami art. 11c-11d oraz art. 11i ustawy o CIT stanowią podstawę oceny przez organy podatkowe zgodności warunków ustalonych przez podmioty powiązane z zasadą ceny rynkowej oraz, w przypadku braku tej zgodności, podstawę do określania przez organy podatkowe dochodu lub straty podmiotów powiązanych w drodze oszacowania.

Przepisy Rozporządzenia skierowane są również do podmiotów powiązanych – dla takich podmiotów stanowią one zbiór zasad, których stosowanie w sposób prawidłowy, pozwoli na wypełnienie normy wskazanej w art. 11c ust. 1 ustawy o CIT, mówiącej o tym, że podmioty powiązane powinny ustalać ceny transferowe zgodnie z zasadą ceny rynkowej.

Materia dotycząca sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych uregulowana w Rozporządzeniu o szacowaniu zostanie z dniem 1 stycznia 2019 r. uregulowana w odrębnym rozporządzeniu.

### **Przyczyny i potrzeba wydania nowego rozporządzenia w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych**

Rozporządzenie o szacowaniu traci moc z dniem 1 stycznia 2019 r. Wobec tego istnieje potrzeba wydania nowego rozporządzenia wykonawczego dla regulacji ustawowych z zakresu cen transferowych, które zastąpi ww. rozporządzenie.

Rozporządzenie uwzględnia dostosowanie obowiązujących w Rzeczypospolitej Polskiej regulacji wykonawczych w zakresie cen transferowych do zmieniającego się otoczenia prawnego. Od momentu ostatniej nowelizacji przepisów wykonawczych dotyczących sposobu stosowania zasady ceny rynkowej w transakcjach między podmiotami powiązanimi w międzynarodowym otoczeniu prawnym zaszły istotne zmiany, jeżeli chodzi o postrzeganie zasady ceny rynkowej oraz sposobu jej stosowania. Chodzi tutaj przede wszystkim o prace OECD w zakresie projektu BEPS dotyczącego zwalczania erozji podstawy opodatkowania i transferowania zysków. Rozwiązania wypracowane w ramach tego projektu zostały w dniu 10 lipca 2017 r. zaimplementowane przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (zwana dalej: „OECD”) w formie opublikowanych zaktualizowanych „Wytycznych w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw międzynarodowych i administracji podatkowych” (zwane dalej: „Wytyczne OECD”). Dokonana aktualizacja miała na celu ujęcie w Wytycznych OECD w sposób kompleksowy dorobku OECD w zakresie zapobiegania erozji podstawy opodatkowania oraz przeliczaniu zysków (ang. BEPS) w obszarze transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi.

Najważniejsze zmiany wprowadzane niniejszym projektem rozporządzenia obejmują:

1. **[podkreślenie znaczenia w analizie rynkowości transakcji analizy całokształtu warunków między podmiotami powiązanymi]** W projekcie podkreślone zostało znaczenie jakie dla analizy rynkowości transakcji ma analiza całokształtu warunków ustalonych bądź narzuconych między podmiotami powiązanymi – weryfikacja

rynkowej wartości przedmiotu transakcji kontrolowanej i oszacowanie wysokości dochodu lub straty powinny zostać poprzedzone oceną całokształtu warunków ustalonych bądź narzuconych między podmiotami powiązаныmi, aby rozstrzygnąć, czy racjonalnie działające podmioty niepowiązane w danych okolicznościach zgodziłyby się na zawarcie danej transakcji na danych warunkach. Ponadto, w celu uproszczenia przepisów w projekcie nie precyzuje się zasad przeprowadzania badania porównywalności dla szczególnych rodzajów transakcji dotyczących, np. finansowania, wartości niematerialnych, wydatków na reklamę. Dopuszcza się w ten sposób możliwość uwzględnienia przez podatnika tych okoliczności związanych z konkretnym przypadkiem transakcji, które są dla niego istotne mając jednocześnie na uwadze zasady przeprowadzania badania porównywalności transakcji wywodzone z brzmienia zasad ogólnych.

2. **[możliwość rekalkulacji ceny transferowej w przypadku trudnych do wyceny wartości niematerialnych]** Wprowadza się możliwość skalkulowania ceny transferowej trudnych do wyceny wartości niematerialnych *ex post* przez organy podatkowe pod określonymi warunkami, w razie znaczącej rozbieżności pomiędzy pierwotnie ustaloną ceną transferową takich wartości niematerialnych a ich ceną skalkulowaną na podstawie danych rzeczywistych.
3. **[zdefiniowanie „szóstej metody wyceny” oraz metody dla wyceny *exit fee*]** W związku ze zniesieniem pierwszeństwa dla stosowania tzw. metod tradycyjnych i metod zysku transakcyjnego OECD i dopuszczeniem stosowania „szóstej metody” będącej metodą wybraną przez podatnika, projekt wprowadza kryteria, jakie powinna spełniać taka inna metoda oraz w jaki sposób powinna być stosowana, aby zapewnić zgodność analizy z zasadą ceny rynkowej. Wprowadza się również metodę dla kalkulacji opłaty z tytułu restrukturyzacji, w przypadku gdy w ramach restrukturyzacji przenoszone są istotne wartości niematerialne lub istotne korzyści.
4. **[uproszczenie definicji metod cen transferowych]** Uproszczone zostały definicje poszczególnych metod cen transferowych, tak aby zapewnić ich spójność z Wytycznymi OECD.
5. **[rozszerzenie zakresu kompensaty oraz wprowadzenie warunków jej oceny]** Dokonuje się rozszerzenia dotychczas obowiązującej zasady kompensaty warunków między podmiotami powiązаныmi o możliwość skompensowania niższego dochodu uzyskanego z transakcji kontrolowanych w jednym roku obrotowym z wyższym

dochodem z transakcji kontrolowanych w następnym roku obrotowym oraz wprowadza się warunki oceny zasadności dokonania tej kompensaty.

6. **[zakaz używania *secret comparables*]** Wprowadza się zasadę, która mówi o tym, że zarówno organ podatkowy, jak i podatnik, nie mogą wykorzystywać w badaniu porównywalności dane nieujawnione drugiej stronie. Przepis ten stanowi zabezpieczenie zarówno dla organów podatkowych, jak i dla podatników przed używaniem danych, których prawidłowość nie jest możliwa do zweryfikowania przez drugą stronę postępowania.
7. **[uporządkowanie etapów i sposobu przeprowadzenia badania porównywalności]** Projekt precyzuje i porządkuje etapy badania porównywalności mającego na celu ustalenie wartości przedmiotu transakcji zgodnie z zasadą ceny rynkowej. Ponadto, potwierdza ono możliwość wykorzystania w badaniu miar statystycznych, w tym miar tendencji centralnej oraz precyzuje kryteria, które organ podatkowy powinien wziąć pod uwagę wybierając punkt z przedziału, w przypadku kiedy dochodzi do szacowania ceny transferowej. Precyzuje się ponadto elementy badania przebiegu transakcji (jako jednego z kryteriów porównywalności) w odniesieniu do transakcji obejmujących wartości niematerialne oraz pojęcie zdolności do ponoszenia ryzyka.
8. **[doprecyzowanie definicji restrukturyzacji oraz sposobu jej badania]** Doprecyzowana została definicja restrukturyzacji oraz określone zostały etapy badania rynkowości tego typu transakcji, w tym okoliczności dla wyznaczenia wynagrodzenia z tytułu restrukturyzacji (tzw. *exit fee*) oraz kryteria, jakie powinny zostać wzięte pod uwagę przy ustalaniu jego wysokości. Doprowadzono w ten sposób do zgodności przepisów wykonawczych w tym zakresie ze standardami Wytycznych OECD.

Rozporządzenie stanowi niejako instrukcję zarówno dla organów podatkowych, jak i podatników, w jaki sposób przeprowadzić proces badania rynkowości transakcji. Podkreśleniu wymaga fakt, iż wszystkie etapy takiego badania wskazane w Rozporządzeniu powinny zostać wzięte pod uwagę, aby prawidłowo wykonać ten proces. Ponadto, w celu uproszczenia przepisów zrezygnowano z powtarzania zapisów ustawowych oraz bardzo szczegółowego normowania sposobu badania rynkowości określonych rodzajów transakcji tak, aby w takich przypadkach dać możliwość do powołania się na standardy Wytycznych OECD i zapewnić elastyczność takiego badania dostosowaną do faktów i okoliczności danej transakcji kontrolowanej.

Proponowane rozwiązania stanowią element procesu uproszczenia przepisów podatkowych, zgodnie z kierunkami wskazanymi w Strategii na Rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju, przyjętej przez Radę Ministrów 14 lutego 2017 roku. Strategia akcentuje nowe, partnerskie podejście w relacjach pomiędzy administracją podatkową a przedsiębiorcami, wyrażające się w filozofii 3xP, tj. prostym, przejrzystym i przyjaznym systemie podatkowym. Należy podkreślić, że przedłożony projekt rozporządzenia w sposób istotny zwiększa przejrzystość prawa podatkowego i jego stosowania.

## **2. Omówienie poszczególnych przepisów**

### **2.1. Zakres regulacji (Rozdział 1 § 1 Rozporządzenia)**

Przepisy niniejszego rozporządzenia stanowią przepisy wykonawcze dla art. 11c-11d oraz art. 11i ustawy o CIT.

Rozporządzenie reguluje zatem (a) sposób, w jaki należy dokonywać weryfikacji warunków ustalonych lub narzuconych pomiędzy podmiotami powiązаныmi (w tym między podatnikiem a jego zagranicznym zakładem), (b) w jaki sposób zapewniać zgodności tych warunków z warunkami, jakie ustaliłyby pomiędzy sobą podmioty niepowiązane oraz (c) w jaki sposób organ podatkowy ma szacować cenę transferową, aby była ona zgodna z zasadą ceny rynkowej i na tej podstawie określać wysokość dochodu lub straty podmiotów powiązanych.

Sposoby i tryby opisane w Rozporządzeniu mają również zastosowanie do transakcji zastępującej transakcję kontrolowaną, w sytuacji kiedy organ podatkowy uzna, że w danych okolicznościach racjonalnie działające podmioty niepowiązane zawarłyby inną transakcję niż transakcja kontrolowana.

Warto podkreślić, że Rozporządzenie jest skierowane nie tylko do organów podatkowych, ale również do podatników, którzy będą chcieli dokonać samodzielnie oceny rynkowego charakteru zawieranych transakcji i ustalić cenę transferową, która będzie zgodna z zasadą ceny rynkowej.

Uregulowanie sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych jest natomiast przedmiotem odrębnego rozporządzenia.



## **2.2 Słowniczek i pozostałe przepisy o charakterze ogólnym (Rozdział 1 § 2 i 3 Rozporządzenia)**

W §2 zostały zamieszczone definicje legalne pojęć, które używane są w Rozporządzeniu, a których nie można wywieść na definicji i przepisów zamieszczonych w Rozdziale 1a ustawy o CIT.

Wprowadzenie definicji „wartości rynkowej” podyktowane jest koniecznością zapewnienia jednoznacznego rozumienia tego pojęcia na potrzeby analizy rynkowości transakcji. Przykładowo, pojęcie to może być rozumiane w odmienny sposób w zależności od przyjętego standardu wyceny. Na potrzeby analizy rynkowości transakcji wartość rynkowa referuje bezpośrednio do standardu wyceny określonego w Wytycznych OECD, tj. zasady ceny rynkowej.

Pojęcie „wskaźnika finansowego” jest natomiast rozumiane w Rozporządzeniu w kontekście zastosowania metod weryfikacji cen transferowych jako wynik wybranej metody. Pojęcie znajdzie zastosowanie w przypadku metody koszt plus, metody ceny odprzedaży, metody marży transakcyjnej netto oraz metody podziału zysków, gdyż zastosowanie tych metod opiera się o w dużej mierze na badaniu wskaźników rentowności. Natomiast w przypadku metody porównywalnej ceny niekontrolowanej badaniu podlega cenę przedmiotu transakcji a nie wskaźnik finansowy.

Do słowniczka przeniesiona została również i doprecyzowana w odniesieniu do definicji z Rozporządzenia o szacowaniu definicja „restrukturyzacji” – za restrukturyzację w rozumieniu przepisów o cenach transferowych rozumie się zmianę relacji handlowych lub finansowych, wiążącą się z przeniesieniem pomiędzy podmiotami powiązаныmi funkcji, aktywów lub kategorii ryzyk, jeżeli w wyniku tego przeniesienia przewidywany roczny wynik finansowy podatnika przed odsetkami i opodatkowaniem (EBIT) w trzyletnim okresie po tym przeniesieniu, uległby zmianie o co najmniej 20% przewidywanego rocznego EBIT, gdyby nie dokonano przeniesienia. W ramach kategorii „zmiany relacji handlowych lub finansowych” mieści się również zakończenie obowiązujących umów lub zmiana ich istotnych warunków. Definicja ta uwzględnia dotychczasowy dorobek OECD w tym zakresie oraz dodatkowo precyzuje w jaki sposób należy rozumieć użyte w Wytycznych OECD pojęcie „istotności ekonomicznej”.

Precyzuje się również użyte w § 4 oraz 18 pojęcie „zdolności do ponoszenia ryzyka” wdrażając zalecenia Rozdziału I część D Wytycznych OECD.

W § 3 wskazuje się natomiast, że przepisy Rozporządzenia mają zastosowanie odpowiednio do transakcji zawartych z podmiotami mającymi siedzibę lub zarząd w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową – ze względu na marginalną ilość transakcji z takimi podmiotami w stosunku do transakcji zawieranych między podmiotami powiązanymi zdecydowano się nie projektować odrębnych regulacji specyficznie dla tego typu transakcji.

### **2.3 Zasady ogólne dla badania warunków między podmiotami powiązanymi, kryteria porównywalności (Rozdział 2 § 4 Rozporządzenia)**

Przepisy §4 mają na celu przyznanie w analizie rynkowości transakcji pierwszeństwa dla analizy całokształtu warunków ustalonych bądź narzuconych między podmiotami powiązanymi. Zarówno podatnik, jak i organ podatkowy, nie powinni się ograniczać przy badaniu rynkowości transakcji wyłącznie do badania warunku, jakim jest cena transferowa w transakcji kontrolowanej, ale również powinni zbadać całokształt warunków ustalonych bądź narzuconych między podmiotami powiązanymi pod takim kątem czy racjonalnie działające podmioty niepowiązane w danych okolicznościach zgodziłyby się na zawarcie takiej samej transakcji na danych warunkach.

Przepisy Rozporządzenia o szacowaniu umożliwiają takie podejście w oparciu o ogólnie sformułowaną w §6 ust. 1 zasadę. Przeniesienie przepisu mówiącego o badaniu porównywalności transakcji i kryteriach porównywalności na początek Rozporządzenia podkreśla wagę, jaką badanie całokształtu warunków ustalonych w transakcji kontrolowanej ma dla analizy rynkowości transakcji realizując jednocześnie sposób interpretowania zasady ceny rynkowej przewidziany w Wytycznych OECD.

W ust. 1 określono ponadto, kryteria porównywalności, które powinny zostać w szczególności wzięte pod uwagę podczas badania całokształtu warunków ustalonych w transakcji kontrolowanej. Kryteria te pozwalają na poprawną identyfikację transakcji kontrolowanej tak, aby m.in. określić jej rzeczywistą treść ekonomiczną, co posłuży następnie do zweryfikowania warunków, na których zwarta została transakcja kontrolowana z warunkami, na które zgodziłyby się podmioty niepowiązane, a w dalszej kolejności do poszukiwania porównywalnych transakcji zawieranych między podmiotami niepowiązanymi i dokonania porównania w ramach badania porównywalności opisanego w Rozdziale 3 Rozporządzenia. Kryteria te są tożsame z czynnikami porównywalności określonymi w Rozporządzeniu o szacowaniu i bazują na czynnikach wymienionych w pkt 1.35 Wytycznych OECD z 2017 r. Kryteria te znajdują rozwinięcie w części D.1.1 do D.1.5 Rozdziału I Wytycznych OECD z 2017 r. w związku z tym w celu uproszczenia przepisów zrezygnowano z ich tłumaczenia i

umieszczenia w Rozporządzeniu umożliwiając tym samym sięgnięcie do oryginalnego tekstu Wytycznych OECD.

Należy podkreślić, że pod pojęciem aktywów angażowanych przez strony transakcji w ust. 1 pkt 2 (oraz pojęciem „aktywów” używanym w dalszych przepisach Rozporządzenia) należy rozumieć wszelkiego rodzaju aktywa, w tym aktywa pozabilansowe i kapitał ludzki.

Przepisy ust. 2 rozszerzają natomiast kryteria porównywalności, które powinny zostać uwzględnione w badaniu porównywalności dokonywanym w przypadku transakcji obejmujących wartości niematerialne, implementując tym samym zalecenia OECD w tym zakresie (Rozdział VI część B Wytycznych OECD).

Podkreślić należy, że przepisy §4 Rozporządzenia należy odczytywać w połączeniu z art. 11c ust. 3 ustawy o CIT, tzn. że badanie porównywalności należy przeprowadzać na podstawie faktycznego przebiegu i okoliczności zawarcia i realizacji transakcji kontrolowanej oraz zachowanie stron tej transakcji.

## **2.4 Badanie porównywalności, zasady szacowania ceny transferowej (Rozdział 2 § 5-10 Rozporządzenia)**

### **§ 5**

Przepisy § 5 Rozporządzenia określają elementy składowe badania porównywalności, tj. badania mającego na celu znalezienie transakcji porównywalnych i na ich podstawie zweryfikowanie ceny transferowej pod kątem tego czy jest zgodna z zasadą ceny rynkowej. Elementy te zostały opracowane z uwzględnieniem Wytycznych OECD (pkt 3.4).

Z istotnych zmian w etapach badania w odniesieniu do przepisów Rozporządzenia o szacowaniu należy wskazać dodanie jako pierwszego etapu badania porównywalności etapu obejmującego zdefiniowanie okresu, jaki powinien zostać objęty badaniem. Wybrany okres powinien zależeć od faktów i okoliczności sprawy i nie musi być to okres jednego roku. Informacja o okresie, za który przeprowadzane jest badanie determinuje sposób podejścia do dalszych jego etapów oraz jest istotna z punktu widzenia wyboru danych porównawczych i interpretacji wyników badania.

Pozostałe etapy zostały zmodyfikowane w odniesieniu do przepisów Rozporządzenia o szacowaniu w taki sposób, aby były bardziej czytelne i zrozumiałe dla podatników oraz odzwierciedlały praktykę.

W celu uproszczenia przepisów w projekcie Rozporządzenia odchodzi się od precyzowania zasad przeprowadzania badania porównywalności dla szczególnych rodzajów transakcji dotyczących np. finansowania, wartości niematerialnych, wydatków na reklamę. Dopuszcza się w ten sposób możliwość uwzględnienia przez podatnika tych warunków związanych z konkretnym przypadkiem transakcji, które są dla niego istotne, mając jednocześnie na uwadze zasady przeprowadzania badania porównywalności wywodzone z brzmienia pozostałych przepisów Rozporządzenia.

W pkt 8 wprowadza się również pojęcie „korekty porównywalności” oznaczającej korekty zastosowane w odniesieniu do zidentyfikowanych obserwacji porównawczych, mające na celu zwiększenie stopnia porównywalności tych obserwacji z badaną transakcją kontrolowaną.

## § 6

Wprowadza się zasadę, że oceniając porównywalność transakcji bierze się pod uwagę jedynie te różnice pomiędzy transakcją kontrolowaną a transakcjami (lub podmiotami) porównywalnymi, które mają znaczący wpływ na poziom ceny transferowej, określonej za pomocą najbardziej odpowiedniej metody (ust. 2). Zasada ta ma eliminować przypadki dokonywania korekt porównywalności na kryteriach porównywalności, które są mało lub w ogóle nieistotne z punktu widzenia ustalania wysokości ceny transferowej. Unika się w ten sposób nakładania na podatników oraz organy podatkowe analizowania mało istotnych okoliczności sprawy.

Przepis ust. 3 stanowi natomiast zakaz stosowania w badaniu porównywalności danych nieujawnione drugiej stronie postępowania. Przepis ma na celu zapewnienie drugiej stronie postępowania dostępu do informacji, które pozwolą na ocenę czy użyte dane porównywalne spełniają kryteria porównywalności. Przepis ten stanowi zabezpieczenie zarówno dla organów podatkowych, jak i dla podatników przed używaniem danych, których prawidłowość nie jest możliwa do zweryfikowania przez drugą stronę postępowania.

Na kwestię utajniania danych identyfikacyjnych podmiotów, które zostały użyte przez organ podatkowy w toku procesu szanowania dochodu zwrócił uwagę Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu do wyroku II FSK 1665/16. NSA zwrócił uwagę, że utajnienie może obejmować jedynie dane, które pozwolą na identyfikację określonego podmiotu. Organ nie może utajniać informacji, które dotyczą procesów gospodarczych podejmowanych przez zapytane podmioty, ponieważ dane te są szczególnie istotne z perspektywy badania porównywalności, a tym samym samego szacowania dochodu podmiotów powiązanych.

Warto podkreślić, że zakaz stosowania tzw. *secret comparables* odnosi się nie tylko do organów podatkowych, ale również do podatników, co ma istotnie poprawić transparentność postępowania i podnieść merytoryczny poziom prowadzonej jego w ramach dyskusji.

## § 7

Przepisy Rozporządzenia o szacowaniu nie precyzowały czy możliwe jest używanie do analizowania danych porównawczych miar statystycznych, w tym miar tendencji centralnej. Takie podejście do analizowania danych porównawczych było powszechnie przyjmowane zarówno przez podatników, jak i organy podatkowe na podstawie standardów określonych w Wytycznych OECD oraz w raporcie Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych zawierającym rekomendacje dotyczące praktycznych kwestii związanych z przygotowaniem analizy porównawczej. Przepisy ust. 1 precyzują, że użycie miar statystycznych, w tym miar tendencji centralnej jest możliwe, pod warunkiem, że wynikiem badania porównywalności jest wiele obserwacji statystycznych, które różnią się stopniem porównywalności z danymi z transakcji kontrolowanej (pod warunkiem, że różnic tych nie można wyeliminować za pomocą korekt porównywalności). Jednocześnie w ust. 2 wskazano czynniki, które powinny zostać wzięte pod uwagę przez organ podatkowy przy wyborze punkt z przedziału, w przypadku kiedy dochodzi do szacowania ceny transferowej.

W § 8-9 zostały określone zasady przeprowadzania przez organ podatkowy szacowania wartości ceny transferowej biorąc pod uwagę moment przeprowadzania badania transakcji.

Ze względu na wątpliwości interpretacyjne dotyczące pojęcia „okoliczności”, użytego w § 4 ust. 3 Rozporządzenia o szacowaniu, zdecydowano się doprecyzować to pojęcie w Rozporządzeniu w § 8 ust. 1 poprzez zawarcie w katalogu „okoliczności” również danych porównawczych wykorzystanych przez podatnika do sporządzenia analizy porównawczej.

W odniesieniu do Rozporządzenia o szacowaniu wprowadza się ponadto przepisy mówiące o możliwości zastosowania przez organ podejścia *ex post* w weryfikowaniu wysokości ceny transferowej wraz z warunkami stosowania tego podejścia.

Podejście *ex post*, które dopuszcza możliwość rekalkulacji ceny transferowej z uwzględnieniem okoliczności (w tym danych porównawczych), które nie były znane na moment zawarcia transakcji, organ będzie mógł przyjąć w dwóch przypadkach:

- kiedy sam podatnik zastosował takie podejście (§ 8 ust. 2),

- w odniesieniu do transakcji obejmujących przeniesienie trudnych do wyceny wartości niematerialnych, w przypadku, gdy rozbieżność między pierwotnie ustaloną przez podatnika ceną transferową w takiej transakcji (skalkulowaną na podstawie danych prognozowanych) a ceną, która zostałaby skalkulowana na podstawie danych rzeczywistych (dostępnych w trakcie jej przebiegu lub po jej zamknięciu) jest znacząca (§ 9) – stanowi to implementację rekomendacji Wytycznych OECD (Rozdział VI część D.3 i D.4).

Przepis dotyczący obowiązku stosowania przez organ podatkowy metody zastosowanej przez podatnika (§ 4 ust. 4 Rozporządzenia o szacowaniu), został przeniesiony do ustawy o CIT (art. 11d ust. 3).

Zrezygnowano z powoływania w Rozporządzeniu zapisów § 3 ust. 1 oraz ust. 3 Rozporządzenia o szacowaniu, mówiących odpowiednio o tym, że organy podatkowe określają w drodze oszacowania dochód podmiotu powiązanego w wysokości, jaką ustaliłyby między sobą niezależne podmioty (ust. 1) oraz, że szacowanie obejmuje transakcje przeniesienia własności lub przekazania do używania dóbr materialnych i niematerialnych oraz udzielania pożyczek (kredytów) i świadczenia usług oraz realizacji wspólnych przedsięwzięć (ust. 2), gdyż po wprowadzeniu w ustawie o CIT definicji transakcji kontrolowanej, zasady te wynikają wprost z zapisów art. 11c ust. 2 ustawy o CIT.

## **2.6 Zasady kompensaty warunków transakcji kontrolowanych (Rozdział 2 § 10 Rozporządzenia)**

Dotychczas obowiązujące przepisy odnośnie kompensaty warunków transakcji rozszerzono o możliwość skompensowania niższego dochodu uzyskanego z transakcji kontrolowanych w jednym roku obrotowym z wyższym dochodem z transakcji kontrolowanych w następnym roku obrotowym (ust. 2). Przepis ten będzie mógł być stosowany przykładowo w sytuacjach, kiedy realizacja transakcji rozkłada się na kilka lat podatkowych i pomimo, że w pierwszym roku jej trwania jej realizacja nie przynosi korzyści ekonomicznych, to są one realizowane w kolejnym roku bądź kolejnych latach. Aby jednakże ograniczyć nadużywanie możliwości kompensaty warunków transakcji (zarówno w okolicznościach wskazanych w ust. 2 jak i w ust. 1) wprowadzono obowiązek dla organów podatkowych oceny warunków takiej kompensaty – jej wysokości oraz ekwiwalentności.

## **2.7 Metody cen transferowych (Rozdział 3 § 11-15 Rozporządzenia)**

Opisy poszczególnych metod oraz sposób ich stosowania doprecyzowano w taki sposób, aby były bardziej czytelne i przejrzyste zarówno dla podatników jak i organów podatkowych, w szczególności, aby podmioty wiedziały: w jakim przypadku stosuje się daną metodę, co w danej metodzie należy wyliczyć oraz z czym porównać uzyskane w ramach wyliczenia wartości.

### **§ 11 Rozporządzenia [Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej]**

Definicja i sposób stosowania metody porównywalnej ceny niekontrolowanej nie uległy zmianie.

### **§ 12 Rozporządzenia [Metoda ceny odprzedaży]**

Definicję metody ceny odprzedaży zmodyfikowano tak, aby była ona bardziej zrozumiała dla podatników i obrazowała kroki, które należy wykonać, aby wyznaczyć rynkową wartość marży ceny odprzedaży, a następnie ceny zakupu dobra lub usługi od podmiotu powiązanego (ust. 1). Zmodyfikowanie definicji metody ceny odprzedaży pozwala wyraźnie wskazać na rodzaje transakcji, dla których ta metoda może być stosowana do weryfikacji wysokości ceny transferowej, tj. transakcje, w których podmiot powiązany nabywa dobra lub usługi od podmiotu (-ów) powiązanych i odprzedaże je do podmiotów niepowiązanych.

Opisując sposób stosowania metody ceny odprzedaży zrezygnowano ze wskazania czynników, które powinny zostać uwzględnione przy kalkulacji wysokości marży ceny odprzedaży tak, aby dać podatnikom możliwość uwzględnienia w tej kalkulacji tych czynników i związanych z nimi kosztów, które biorąc pod uwagę fakty i okoliczności sprawy, mają wpływ na wartość odprzedawanego dobra lub usługi.

Doprecyzowano również brzmienie przepisu dotyczącego kosztów, które powinna uwzględniać (pokrywać) marża ceny odprzedaży (ust. 2). W obecnym brzmieniu przepis ten mówi o „kosztach” a nie o „wydatkach” – nie każdy wydatek jest bowiem kosztem oraz nie każdy koszt jest wydatkiem. Natomiast w praktyce marżę kosztów odprzedaży kalkuluje się biorąc pod uwagę koszty w ujęciu księgowym, a nie wydatki tj. dokonywane płatności. W projektowanym brzmieniu przewiduje się ponadto, że do tych kosztów zalicza się koszty bezpośrednie i pośrednie związane z odprzedażą przedmiotu transakcji kontrolowanej. Jest to tylko zmiana redakcyjna, ponieważ koszty pośrednie nie zawierają kosztów ogólnego zarządu. Natomiast sam termin „marża” sugeruje, że chodzi o koszty, które są ponad wartość sprzedanych dóbr lub usług.

### **§ 13 Rozporządzenia [Metoda koszt plus]**

Zrezygnowano z nazywania „metody koszt plus” terminem „metoda rozsądnej marży”, gdyż powszechnie funkcjonującą nazwą zarówno w Polsce jak i na świecie jest termin „metoda koszt plus”.

Definicję metody koszt zmodyfikowano tak, aby była ona bardziej zrozumiała dla podatników i obrazowała kroki, które należy wykonać, aby wyznaczyć rynkowy narzut zysku, a następnie cenę sprzedaży dobra lub usługi do podmiotu powiązanego (ust. 1). Zmodyfikowanie definicji metody koszt plus pozwala wyraźnie wskazać na rodzaje transakcji, dla których ta metoda może być stosowana do weryfikacji wysokości ceny transferowej, tj. transakcje, w których podmiot powiązany sprzedaje dobra lub usługi do podmiotu (-ów) powiązanych wytworzone przez siebie lub zakupione od innych podmiotów.

Doprecyzowano również brzmienie przepisu dotyczącego kosztów, na których kalkulowany jest narzut zysku (ust. 2). W projektowanym brzmieniu przepis ten mówi o kosztach bezpośrednich i pośrednich związanych z wytworzeniem we własnym zakresie lub nabyciem przedmiotu transakcji kontrolowanej. A zatem w bazie kosztowej mogą zostać uwzględnione również koszty ogólnego zarządu, jeżeli są związane z transakcją kontrolowaną.

Doprecyzowano również, co jest przedmiotem porównania w stosowaniu metody koszt plus – chodzi tutaj o narzut zysku na porównywalnej bazie kosztowej (ust. 3).

### **§ 14 Rozporządzenia [Metoda podziału zysków]**

W definicji metody podziału zysków (ust. 1) doprecyzowano, że zyski, jakie w związku z daną transakcją (transakcjami) osiągnęły podmioty powiązane podlegają podziałowi ze szczególnym uwzględnieniem pełnionych przez strony transakcji kontrolowanej (kontrolowanych) funkcji, ponoszonych ryzyka i angażowanych aktywów odnosząc się w ten sposób do standardu Wytycznych OECD dla stosowania tej metody.

W ust. 3 zrezygnowano z definiowania czym jest „analiza rezydualna” oraz „analiza udziału”, na podstawie których dokonuje się proporcjonalnego podział zysków w metodzie podziału zysków, ponieważ jest to zagadnieniem bardzo szerokim i ujęcie takiej definicji w zapisie legalnym, tak aby było to jasne i zrozumiałe a zarazem wyczerpujące, jest niezwykle utrudnione. W związku z tym, mając na uwadze z jednej strony upraszczanie przepisów podatkowych, a z drugiej strony przedstawienie podatnikom i organom podatkowym dokładnego wyjaśnienia na czym polegają ww. analizy, opis sposobu stosowania ww. analiz zostanie wydany w formie wiążących objaśnień podatkowych Ministra Finansów. Ponadto,



wyjaśnienie czym jest oraz w jaki sposób stosuje się „analizę rezydualną” oraz „analizę udziału” można wywodzić również na podstawie Wytycznych OECD oraz raportu OECD zawierającego wytyczne co do stosowania metody podziału zysków opublikowanego 21 czerwca 2018 r. (*Revised Guidance on the Application of the Transactional Profit Split Method, Inclusive Framework on BEPS: Actions 10, June 2018*).

Mając na uwadze upraszczanie przepisów podatkowych zrezygnowano ponadto z zapisów dotychczasowego ust. 1a mówiącego o tym, jaki standard rachunkowości i walutę stosuje się dla wyznaczenia zysków (straty) ulegających podziałowi.

### **§ 15 Rozporządzenia [Metoda marży transakcyjnej netto]**

W definicji metody marży transakcyjnej netto odchodzi się od nieczytelnych pojęć „marża zysku netto” oraz „marża transakcyjna netto” zastępując je pojęciem „wskaźnik finansowy”. Zmiana ta w połączeniu ze zdefiniowaniem w ust. 2 pojęcia „zysk netto” oraz w ust. 3 pojęcia „baza” pozwala na lepsze wyjaśnienie na czym polega metoda marży transakcyjnej netto. Dzięki takiej zmianie czytelna staje się ponadto możliwość użycia w analizie przeprowadzanej tą metodą nie tylko wskaźników opartych o koszty lub przychody, ale również o inne wielkości, np. aktywa lub elementy przychodów, kosztów lub aktywów, w zależności od tego, która baza w największym stopniu odzwierciedla specyfikę branży oraz istotne okoliczności transakcji (ust. 4).

Rezygnuje się z wymogu ustalenia wartości kosztów ogólnego zarządu związanych z realizacją transakcji kontrolowanej, do której badania stosowana jest metoda marży transakcyjnej netto, na podstawie klucza alokacji opartego o przychody. Zamiast powyższego w ust. 2 proponuje się obliczenie kosztów pośrednich związanych z transakcją kontrolowaną o klucz alokacji, który w racjonalnie najlepszy sposób odzwierciedla proces tworzenia wartości w transakcji kontrolowanej.

W przepisie ust. 5 wskazuje się wyraźnie, że w ramach porównywania zewnętrznego metodą marży transakcyjnej netto możliwe jest porównanie rentowności na badanej transakcji z rentownością na porównywalnej transakcji zawieranej przez podmioty niepowiązane bądź rentownością całego podmiotu niepowiązanego, którego zakres działalności odpowiada zakresowi badanej transakcji.

Mając na uwadze upraszczanie przepisów i znoszenie nadmiernych obowiązków administracyjnych z podatników o organów podatkowych zrezygnowano ze wskazywania w Rozporządzeniu kryteriów porównywalności, które szczególnie należy wziąć pod uwagę

wyznaczając rynkową wartość wskaźnika finansowego w metodzie marży transakcyjnej netto. W tym miejscu znajduje zastosowanie przepis ogólny (§ 4 ust. 1) mówiący o ustaleniu kryteriów porównywalności, które mają lub mogą mieć istotny wpływ na warunki ustalone lub narzucone między podmiotami powiązаныmi.

Co więcej, badanie czynników określonych w § 18 ust. 4 Rozporządzenia o szacowaniu takich jak „konkurencja ze strony innych uczestników rynku i dóbr zamiennych”, „skuteczność zarządzania”, „pozycja rynkowa” czy „stopień doświadczenia w działalności” mają cechy pojęć nieostrych przez co ich ocena jest utrudniona. Ocena ww. kryteriów jest ponadto utrudniona lub często nawet niemożliwa w praktyce ze względu na brak odpowiednich informacji.

Zmiany w brzmieniu opisu pozostałych metod mają charakter redakcyjny i dostosowujący stosowane pojęcia do pojęć używanych w Rozdziale 1a ustawy o CIT oraz pozostałych częściach Rozporządzenia.

#### **§ 16 Rozporządzenia [Technika wyceny jako inna metoda]**

Wśród innych metod, które mogą być stosowane do weryfikowania rynkowości przedmiotu transakcji kontrolowanej, w ust. 1 wskazane zostały techniki wyceny z uwzględnieniem standardów wyceny. Wytyczne OECD wskazują, że techniki wyceny mogą być szczególnie przydatne do ustalania i weryfikowania cen transferowych w transakcjach kontrolowanych, których przedmiotem są trudne do wyceny wartości niematerialne oraz w przypadkach ustalania opłat z tytułu restrukturyzacji (tzw. *exit fee*).

Katalog technik wyceny szczególnie przydatnych na potrzeby ustalania i weryfikowania cen transferowych został zamieszczony w roboczym raporcie Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych nt. użycia technik wyceny na potrzeby cen transferowych z 22 czerwca 2017 r. (*Draft Report on the use of economic valuation techniques in transfer pricing*, 22 June 2017).

Techniki wskazane przez Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych to:

- 1) metody dochodowe oparte o dyskontowanie przyszłych korzyści ekonomicznych: metodę zwolnienia z opłat licencyjnych, metodę nadwyżki przepływów pieniężnych, metodę nadwyżki zysku operacyjnego, metodę wartości rezydualnej;
- 2) metody odkosztowe: metodę kosztów odtworzenia.

Wytyczne OECD wskazują z kolei, że szczególnie metody dochodowe oparte o dyskontowanie przyszłych korzyści ekonomicznych (np. metoda oparta o dyskontowanie przyszłych

przepływów pieniężnych ang. *discounted cash flows*) są szczególnie przydatne na potrzeby cen transferowych.

Zarówno Wytyczne OECD, jak i ww. raport Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych, zwracają uwagę na różnice w sposobie przeprowadzania wyceny na potrzeby planowania finansowego a wyceny przeprowadzanej na potrzeby ustalania i weryfikowania cen transferowych. W związku z tym w § 16 określony został sposób w jaki należy przeprowadzić weryfikację ceny transferowej za pomocą techniki wyceny, aby można ją było uznać za zgodną z zasadą ceny rynkowej i spełniającą kryteria najbardziej odpowiedniej metody w rozumieniu art. 11d ust. 2 ustawy o CIT. Zasady te zostały opracowane z uwzględnieniem rekomendacji wskazanych w Wytycznych OECD oraz ww. raport Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych.

## **2.8 Restrukturyzacja (Rozdział 5 § 17-19 Rozporządzenia)**

W Rozporządzeniu dokonano doprecyzowania przepisów stanowiących o sposobie badania rynkowości restrukturyzacji dokonywanych między podmiotami powiązаныmi, tak aby przepisy wykonawcze były zgodne z najnowszą edycją Wytycznych OECD. Przepisy te stanowią uzupełnienie sposobu przeprowadzania badania porównywalności (w tym stosowanych kryteriów porównywalności) określonego w § 4 i 5. Innymi słowy w odniesieniu do restrukturyzacji przepisy § 4 i 5 oraz § 17 i 18 należy czytać łącznie, natomiast pozostałe przepisy Rozporządzenia stosuje się odpowiednio. Poniżej przedstawiono najważniejsze zmiany w odniesieniu do dotychczas obowiązujących przepisów.

### **§ 17**

Przepis § 17 precyzuje, że ramach badania porównywalności uwzględnia się również zasadność wprowadzenia i wysokość wynagrodzenia wypłaconego w ramach restrukturyzacji.

### **§ 18**

Przepis § 18 prezentuje etapy badania porównywalności w przypadku restrukturyzacji. Przepis ten uwzględnia dotychczasowy dorobek OECD w tym zakresie oraz praktykę organów podatkowych. Warto zaznaczyć, że aby ocenić czy należne jest wynagrodzenie z tytułu restrukturyzacji (tzw. *exit fee*) oraz jaka powinna być jego wysokość, organ podatkowy musi w pierwszej kolejności dokonać czynności wymienionych w pkt 1-3. Natomiast, aby określić rynkową wysokość tego wynagrodzenia, powinien on uwzględnić czynniki wymienione w pkt 5.

Przepis § 18 należy czytać łącznie z przepisem § 5 oraz pozostałe przepisy Rozporządzenia stosować odpowiednio.

## **§ 19**

Wprowadza się zasadę, że jeżeli do określenia wynagrodzenia z tytułu restrukturyzacji w ramach innej metody została wybrana metoda oparta o wycenę przyszłych ekonomicznych korzyści generowanych przez przenoszone funkcje, aktywa lub ryzyka, to wycenie podlega cały pakiet przenoszonych w ramach restrukturyzacji funkcji, aktywów, kategorii ryzyka, w tym korzyści, efekty synergii oraz szanse. Innymi słowy nie należy wówczas wyceniać poszczególnych składników tego pakietu, tylko jego całość.

Metoda wskazana w przepisie opiera się o technikę wyceny bazującą na dyskontowaniu przyszłych przepływów pieniężnych (ang. *discounted cash flows*) określoną w Wytycznych OECD jako szczególnie przydatną w przypadku wyceny opłat z tytułu restrukturyzacji, jeżeli użycie metod tradycyjnych i metod zysku transakcyjnego nie jest możliwe.

## **3. Wejście w życie rozporządzenia**

Proponuje się, aby rozporządzenie weszło w życie z dniem 1 stycznia 2019 r.

## **4. Zgodność rozporządzenia z wymogami legislacyjnymi**

Zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingskiej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2017 r. poz. 248) oraz § 52 ust. 1 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. z 2016 r. poz. 1006, z późn. zm.), projekt rozporządzenia podlega udostępnieniu w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie „Rządowy Proces Legislacyjny”.

Projekt rozporządzenia nie dotyczy funkcjonowania samorządu terytorialnego oraz nie podlega notyfikacji na zasadach przewidzianych w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2002 r. w sprawie sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych (Dz. U. poz. 2039, z późn. zm.).

Rozporządzenie wpływa na działalność mikroprzedsiębiorców oraz małych i średnich przedsiębiorców. Obowiązkiem ustalania cen transferowych na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane objęci są przedsiębiorcy działający w grupie podmiotów powiązanych, po spełnieniu określonych w ustawie o CIT kryteriów oraz przedsiębiorcy

dokonujący określonych operacji z podmiotami mającymi miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

Projekt rozporządzenia jest zgodny z prawem Unii Europejskiej i nie wymaga przedstawienia właściwym instytucjom i organom Unii Europejskiej lub Europejskiemu Bankowi Centralnemu celem uzyskania opinii, dokonania konsultacji albo uzgodnienia, w przypadkach określonych w obowiązujących na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przepisach Unii Europejskiej.