

ROZPORZĄDZENIE
MINISTRA FINANSÓW¹⁾

z dnia2018 r.

**w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób
prawnych**

Na podstawie art. 11q ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1036, z późn. zm.²⁾) zarządza się, co następuje:

§ 1. Rozporządzenie określa szczegółowy zakres elementów lokalnej dokumentacji cen transferowych i grupowej dokumentacji cen transferowych.

§ 2. Lokalna dokumentacja cen transferowych obejmuje:

- 1) w zakresie opisu podmiotu powiązanego, o którym mowa w art. 11q ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, zwanej dalej „ustawą”:
 - a) opis lub schemat struktury organizacyjnej podmiotu powiązanego, w tym wykaz komórek organizacyjnych oraz wskazanie liczby osób przypisanych do tych komórek,
 - b) opis struktury zarządczej podmiotu powiązanego oraz wskazanie osób, do których raportowane są wyniki i które faktycznie uczestniczą w procesie podejmowania decyzji, z określeniem państwa, w którym osoby te uczestniczą w podejmowaniu tych decyzji,
 - c) opis podstawowej działalności podmiotu powiązanego, w tym:
 - wskazanie przedmiotu prowadzonej działalności,
 - wskazanie rynków geograficznych, na których podmiot powiązany prowadzi działalność,

¹⁾ Minister Finansów kieruje działem administracji rządowej – finanse publiczne, na podstawie § 1 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 10 stycznia 2018 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów (Dz. U. poz. 92).

²⁾ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2018 r. poz. 1162, 1291, 1629, 1669, 1693 i 2073.

- opis branży i otoczenia rynkowego, w ramach którego podmiot powiązany prowadzi działalność, ze wskazaniem wpływu warunków ekonomicznych i regulacyjnych oraz wskazaniem kluczowych konkurentów,
 - opis strategii gospodarczej,
 - informację o istotnych ekonomicznie funkcjach, aktywach lub ryzykach, mających wpływ na podmiot powiązany, przeniesionych w roku obrotowym i w roku poprzedzającym rok obrotowy, jeżeli takie przeniesienie nastąpiło;
- 2) w zakresie opisu transakcji, w tym analizy funkcji, ryzyk i aktywów, o którym mowa w art. 11q ust. 1 pkt 2 ustawy:
- a) przedmiot i rodzaj transakcji kontrolowanej wraz ze wskazaniem związków z innymi transakcjami,
 - b) informację o podmiotach powiązanych uczestniczących w dokonaniu transakcji kontrolowanej, zawierającą:
 - nazwę i siedzibę lub miejsce zarządu,
 - numer identyfikacji podatkowej,
 - wskazanie przedmiotu podstawowej działalności,
 - rodzaj powiązań występujących pomiędzy tymi podmiotami,
 - c) analizę funkcjonalną podmiotów powiązanych uczestniczących w dokonaniu transakcji kontrolowanej, z uwzględnieniem istotnych zmian w porównaniu do poprzedniego roku obrotowego, zawierającą opis:
 - wykonywanych funkcji,
 - ponoszonych ryzyk, w tym zdolności do ich ponoszenia,
 - angażowanych aktywów,
 - d) sposób kalkulacji ceny transferowej, wraz z przyjętymi założeniami,
 - e) wartość transakcji kontrolowanej, określoną zgodnie z art. 11l ust. 2 ustawy, z podziałem na kontrahentów,
 - f) otrzymane lub przekazane płatności związane z transakcją kontrolowaną,
 - g) umowy, porozumienia wewnątrzgrupowe lub inne dokumenty dotyczące transakcji kontrolowanej,
 - h) porozumienia lub interpretacje podatkowe dotyczące transakcji kontrolowanej, w tym uprzednie porozumienia cenowe, zawarte z administracjami podatkowymi państw innych niż Rzeczpospolita Polska lub wydane przez te administracje;

- 3) w zakresie analizy cen transferowych, o której mowa w art. 11q ust. 1 pkt 3 ustawy:
- a) wskazanie metody, o której mowa w art. 11d ust. 1-2 ustawy, zastosowanej do weryfikacji ceny transferowej, wraz ze zwięzłym uzasadnieniem wyboru tej metody,
 - b) wskazanie strony lub transakcji podlegającej badaniu w ramach analizy cen transferowych, o ile wynika to z metody wskazanej na podstawie lit. a, wraz z uzasadnieniem wyboru;
 - c) opis analizy porównawczej, o której mowa w art. 11q ust. 1 pkt 3 lit a ustawy, przeprowadzonej z wykorzystaniem metody wskazanej na podstawie lit a, zawierający:
 - opis procesu wyszukiwania i doboru danych oraz wskazanie źródeł tych danych, wraz z uzasadnieniem doboru kryteriów wyszukiwania oraz istotnych założeń przyjętych na potrzeby dokonania tej analizy,
 - dane porównawcze, w tym wskaźniki finansowe, przyjęte oraz odrzucone w ramach tej analizy, wraz z ich opisem, odnoszące się do transakcji zawieranych przez podmiot powiązany z podmiotem niepowiązany (dane wewnętrzne) albo zawieranych pomiędzy podmiotami niepowiązanymi (dane zewnętrzne), jeżeli są dostępne,
 - wyjaśnienie powodów przyjęcia do tej analizy danych z wielu lat lub z jednego roku,
 - uzasadnienie wyboru wskaźnika finansowego przyjętego do tej analizy, w przypadku jego zastosowania,
 - opis korekty porównywalności wraz z uzasadnieniem, w przypadku jej zastosowania,
 - wskazanie wyznaczonego w wyniku tej analizy punktu lub przedziału wraz z opisem miar statystycznych, w przypadku ich zastosowania,
 - przy czym dane, o których mowa w tiret pierwsze i drugie powinny być przedstawione także w arkuszu kalkulacyjnym sporządzonym w postaci elektronicznej umożliwiającej ich edycję, grupowanie, sortowanie i przeprowadzenie weryfikacji procesu wyszukiwania i wykonanych obliczeń,
 - d) opis analizy zgodności, o której mowa w art. 11q ust. 1 pkt 3 lit b ustawy, przy czym w przypadku wskazania na podstawie lit. a metody stanowiącej technikę wyceny, opis tej analizy obejmuje:
 - uzasadnienie wyboru zastosowanej techniki wyceny,

- opis źródeł danych wykorzystanych do wyceny,
 - opis oraz uzasadnienie założeń przyjętych do wyceny, w szczególności założeń do wskaźników stosowanych w wycenie oraz opis sposobu kalkulacji tych wskaźników,
 - opis oraz uzasadnienie założeń przyjętych do prognoz, opis źródła wykorzystanych danych oraz wskazanie celu prognozy – w przypadku gdy zastosowanie techniki wyceny wymaga zastosowania prognozy,
 - analizę wrażliwości wskazującą wpływ zmian poszczególnych założeń na wynik wyceny,
 - uzasadnienie przyjętego punktu z przedziału wartości przedmiotu transakcji kontrolowanej,
- e) odniesienie ceny transferowej do wyniku analiz, o których mowa w art. 11q ust. 1 pkt 3, wraz z uzasadnieniem odchyień, jeżeli wystąpiły;
- 4) w zakresie informacji finansowych, o których mowa w art. 11q ust. 1 pkt 4 ustawy:
- a) zatwierdzone sprawozdanie finansowe dotyczące roku obrotowego sporządzone na podstawie przepisów o rachunkowości;
 - b) opis umożliwiający przyporządkowanie danych finansowych dotyczących transakcji kontrolowanej do pozycji sprawozdania finansowego, o którym mowa w lit. a, lub innych informacji w nim zawartych.

§ 3. Grupowa dokumentacja cen transferowych obejmuje:

- 1) w zakresie opisu grupy kapitałowej, o którym mowa w art. 11q ust. 2 pkt 1 ustawy:
- a) opis lub schemat struktury właścicielskiej grupy kapitałowej wraz z podaniem nazwy i siedziby lub miejsca zarządu podmiotów wchodzących w jej skład,
 - b) opis przedmiotu i zakresu działalności prowadzonej przez grupę kapitałową, zawierający:
 - opis najistotniejszych czynników decydujących o przewadze konkurencyjnej i możliwościach rozwoju grupy kapitałowej,
 - opis lub schemat łańcucha wartości dla pięciu najistotniejszych pod względem przychodów grup produktów lub usług oraz takich grup produktów lub usług, z których przychody stanowią powyżej 5% skonsolidowanych przychodów grupy kapitałowej, wraz ze wskazaniem głównych rynków geograficznych dla tych grup produktów lub usług,

- wyszczególnienie i zwięzły opis istotnych umów lub porozumień zawieranych między podmiotami powiązаныmi grupy kapitałowej, w zakresie usług, innych niż usługi dotyczące badań i rozwoju, zawierający w szczególności opis zdolności głównych usługodawców do świadczenia istotnych usług wewnątrzgrupowych oraz informację w zakresie polityki cen transferowych grupy w odniesieniu do alokacji kosztów usług wewnątrzgrupowych i zasad ustalania cen za te usługi,
 - zwięzły słowny opis analizy funkcjonalnej przedstawiającej istotny udział podmiotów powiązanych w tworzeniu wartości w ramach grupy kapitałowej, w tym istotne funkcje pełnione przez te podmioty powiązane, ponoszone przez nie istotne ryzyka i angażowane istotne aktywa,
 - informację o istotnych transakcjach restrukturyzacji oraz transakcjach związanych ze zmianami własnościowymi, w tym przejęciach, połączeniach i likwidacjach, przeprowadzonych w sprawozdawczym roku obrotowym grupy kapitałowej;
- 2) w zakresie opisu istotnych wartości niematerialnych i prawnych grupy kapitałowej, o którym mowa w art. 11q ust. 2 pkt 2 ustawy:
- a) ogólny opis strategii grupy kapitałowej w zakresie tworzenia, rozwoju, własności oraz wykorzystania wartości niematerialnych i prawnych wraz z informacją o lokalizacji istotnych ośrodków badawczo-rozwojowych oraz lokalizacji ośrodków zarządzających funkcjami badawczo-rozwojowymi,
 - b) wykaz wartości niematerialnych i prawnych lub ich grup istotnych z punktu widzenia cen transferowych wraz ze wskazaniem podmiotów posiadających tytuły prawne do tych wartości,
 - c) wykaz istotnych umów lub porozumień zawartych pomiędzy podmiotami powiązаныmi grupy kapitałowej dotyczących wartości niematerialnych i prawnych, w tym umów o podziale kosztów, umów o prowadzenie prac badawczo-rozwojowych i umów licencyjnych,
 - d) opis polityki cen transferowych grupy kapitałowej w zakresie działalności badawczo-rozwojowej oraz wartości niematerialnych i prawnych,
 - e) ogólny opis istotnych zmian w zakresie kontroli, własności i korzystania z wartości niematerialnych i prawnych, wraz ze wskazaniem zaangażowanych podmiotów, ich

siedziby lub miejsca zarządu oraz wypłaconego z tego tytułu wynagrodzenia lub rekompensaty;

- 3) w zakresie opisu istotnych transakcji finansowych grupy kapitałowej, o którym mowa w art. 11q ust. 2 pkt 3 ustawy:
 - a) ogólny opis sposobu finansowania działalności grupy kapitałowej, w tym informacje o istotnych umowach dotyczących finansowania zawartych z podmiotami niepowiązanymi,
 - b) wskazanie podmiotów pełniących funkcje w zakresie centralnego finansowania w ramach grupy kapitałowej oraz ich siedziby i miejsca sprawowania faktycznego zarządu,
 - c) ogólny opis polityki cen transferowych w zakresie finansowania pomiędzy podmiotami powiązanymi;
- 4) w zakresie informacji finansowych i podatkowych grupy kapitałowej, o których mowa w art. 11q ust. 2 pkt 4 ustawy:
 - a) roczne skonsolidowane sprawozdanie grupy kapitałowej,
 - b) wykaz i zwięzły opis zawartych przez podmioty powiązane grupy kapitałowej jednostronnych uprzednich porozumień cenowych lub innych interpretacji podatkowych dotyczących przypisania dochodu pomiędzy państwami.

§ 4. Rozporządzenie wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2019 r.³⁾

MINISTER FINANSÓW

ZA ZGODNOŚĆ POD WZGLĘDEM PRAWNYM,
LEGISLACYJNYM I REDAKCYJNYM

Aleksandra Ostapiuk
Dyrektor

Departamentu Prawnego w Ministerstwie Finansów

/- podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/

³⁾ Niniejsze rozporządzenie było poprzedzone rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 12 września 2017 r. w sprawie informacji zawartych w dokumentacji podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. poz. 1753), które utraciło moc z dniem wejścia w życie niniejszego rozporządzenia, stosownie do brzmienia art. 11q ust. 4 ustawy zmienianej w art. 2 ust. 9 ustawy z dnia 26 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. poz.).

UZASADNIENIE

1. Część ogólna

Na podstawie upoważnienia zawartego w art. 11q ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1036, z późn. zm.¹⁾ zwanej dalej „ustawą”), 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, szczegółowy zakres elementów lokalnej dokumentacji cen transferowych i grupowej dokumentacji cen transferowych, mając na uwadze ułatwienie podatnikom sporządzania poprawnej dokumentacji cen transferowych oraz uwzględniając wytyczne Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju. Przedłożony projekt rozporządzenia przewiduje spełnienie tego obowiązku.

Celem niniejszej regulacji jest także uproszczenie przepisów podatkowych, poprzez umieszczenie szczegółowego katalogu elementów lokalnej i grupowej dokumentacji cen transferowych w całości w rozporządzeniu oraz poprzez ujednoczenie polskich wymogów dokumentacyjnych ze standardami międzynarodowymi. Należy także podkreślić, iż zgodnie z projektem rozporządzenia, zniesiony zostaje dotychczasowy obowiązek wykorzystania w analizie porównawczej danych podmiotów mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (jeśli dane te były dostępne). Projektowane zmiany przyczynią się do zmniejszenia obciążeń administracyjnych oraz kosztów po stronie podatników, związanych z realizacją wymogów w zakresie przygotowania dokumentacji cen transferowych.

Lokalną dokumentację cen transferowych (tzw. *local file*) sporządzają podmioty powiązane dla transakcji kontrolowanych, jeżeli ich wartość w roku obrotowym przekracza progi wskazane w art. 11k ust. 2 ustawy, z wyłączeniem transakcji wskazanych w art. 11n ustawy. Obowiązek sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych dotyczy także działań wskazanych w art. 11o ust. 1 ustawy, realizowanych przez podatników z podmiotami mającymi miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową (tzw. „rajach podatkowych”). Projektowane rozporządzenie stosuje się zatem odpowiednio także do tych podatników.

¹⁾ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2018 r. poz. 1162, 1291, 1629, 1669, 1693 i 2073.

Grupową dokumentację cen transferowych (tzw. *master file*) dołączają do lokalnej dokumentacji cen transferowych podmioty powiązane konsolidowane metodą pełną lub proporcjonalną, należące do grupy podmiotów powiązanych, która spełnia warunki wskazane w art. 11p ust. 1 ustawy, tj. sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe i jej skonsolidowane przychody za poprzedni rok obrotowy przekraczają kwotę 200 mln złotych lub jej równowartość w innej walucie.

Elementy zarówno lokalnej dokumentacji cen transferowych (art. 11q ust. 1 ustawy), jak i grupowej dokumentacji cen transferowych (art. 11q ust. 2 ustawy), zostały wskazane w ustawie w sposób ogólny, natomiast szczegółowy ich zakres określa projekt niniejszego rozporządzenia. W stosunku do wcześniej obowiązujących regulacji, stanowi to uproszczenie w zakresie przepisów o cenach transferowych, które w dotychczasowym kształcie zawierały katalog elementów dokumentacji rozproszony pomiędzy przepisy ustawy i rozporządzenia, co powodowało konieczność porównywania regulacji w obu aktach prawnych. Wprowadzana zmiana powoduje uproszczenie regulacji, pozostawiając główne elementy dokumentacji jako przepis ustawowy, a następnie precyzując ich szczegółowy zakres w przepisach wykonawczych.

Rozporządzenie wypełnia wskazaną w art. 11q ust. 4 delegację dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia, w drodze rozporządzenia, szczegółowego zakresu elementów lokalnej dokumentacji cen transferowych i grupowej dokumentacji cen transferowych. Delegacja ta stanowi, iż rozporządzenie uwzględniać ma wytyczne Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (dalej: „OECD”) w zakresie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych (dalej: „wytyczne OECD”). Rekomendacje dotyczące elementów dokumentacji cen transferowych zawarte są w wytycznych OECD zaktualizowanych w lipcu 2017 roku. Wytyczne obejmują dorobek OECD z ostatnich lat w zakresie zapobiegania erozji podstawy opodatkowania oraz przerzucaniu zysków (ang. *BEPS*), w tym rezultaty prac w ramach Działania 13 projektu BEPS, dotyczącego dokumentacji lokalnej (*local file*), dokumentacji o grupie podmiotów (*master file*), a także raportowania według krajów (*CbC*).

Przedłożony projekt rozporządzenia ma na celu ujednoczenie wymogów dokumentacyjnych ze standardami międzynarodowymi, zarówno w zakresie *local file*, jak i *master file* tak, aby odzwierciedlały one w możliwie najwyższym stopniu wymogi wynikające z wytycznych OECD, umożliwiając jednocześnie zabezpieczenie w odpowiedni sposób interesów Skarbu Państwa. Ujednoczenie przepisów dotyczących elementów dokumentacji cen transferowych,

zwłaszcza w obszarze dokumentacji grupowej, pozwoli na zmniejszenie dla podatników obciążeń administracyjnych oraz kosztów, związanych z realizacją wymogów w zakresie sporządzenia dokumentacji cen transferowych.

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. Wskazanie delegacji ustawowej (§ 1 Rozporządzenia)

W § 1 powołano przepis delegacyjny ustawy, wyznaczający zakres przedmiotowy projektowanego rozporządzenia.

2.2. Elementy lokalnej dokumentacji cen transferowych (§ 2 Rozporządzenia)

Przepis obejmuje szczegółowe elementy lokalnej dokumentacji cen transferowych, stanowiące rozwinięcie elementów ogólnych, o których mowa w art. 11q ust. 1 ustawy. Lokalna dokumentacja cen transferowych obejmuje informacje dotyczące transakcji zawieranych przez krajowy podmiot powiązany z podmiotami z nim powiązanymi, a także w określonych przypadkach informacje dotyczące transakcji podatnika z podmiotem, mającym siedzibę lub zarząd w tzw. „raju podatkowym”.

Katalog informacji, które zgodnie z przedłożonym projektem rozporządzenia powinna zawierać lokalna dokumentacja cen transferowych, oparty został na katalogu zawartym w aneksie II do rozdziału V wytycznych OECD. Obejmuje on 3 grupy zagadnień, tj. (1) informacje o podmiocie krajowym, (2) informacje o zawieranych transakcjach, w tym m.in. szczegółową analizę danych porównawczych oraz (3) informacje finansowe. Przedstawiony projekt rozporządzenia ma na celu implementację w możliwie jak największym zakresie zaleceń wytycznych OECD w obszarze zawartości lokalnej dokumentacji cen transferowych. Wskazane w art. 11q ust. 1 ustawy ogólne elementy dokumentacji *local file* zbieżne są z elementami przedstawionymi w wytycznych OECD i obejmują: opis podmiotu powiązanego, opis transakcji, analizę cen transferowych, w tym analizę porównawczą lub analizę zgodności oraz informacje finansowe.

W zakresie opisu podmiotu powiązanego w dokumentacji lokalnej powinny zostać zawarte informacje dotyczące organizacji podmiotu jako jednostki (§ 2 pkt 1 lit. a), w tym również wykaz komórek organizacyjnych podmiotu wraz ze wskazaniem osób przypisanych do tych komórek. Jako osoby przypisane do komórek rozumiany jest personel angażowany w oparciu o wszelkie występujące na rynku formy zatrudnienia, czyli zarówno na podstawie umów o pracę, jak i na podstawie innych typów umów dotyczących zatrudnienia, wyznaczony do wykonywania zadań w ramach danej komórki. W zakresie opisu podmiotu powiązanego należy także zawrzeć dane o strukturze zarządczej podmiotu powiązanego oraz wskazać osoby, do których raportowane są wyniki podmiotu i które uczestniczą w procesie podejmowania decyzji odnośnie podmiotu powiązanego (§ 2 pkt 1 lit. b). Wymagane są także informacje o prowadzonej przez podmiot powiązany działalności i rynkach geograficznych, na których działalność jest prowadzona, informacje o realizowanej strategii gospodarczej oraz otoczeniu rynkowym podmiotu i wpływie tego otoczenia na podmiot w analizowanym okresie (§ 2 pkt 1 lit. c). Ponadto, zgodnie z projektem rozporządzenia, wymagane są informacje dotyczące przeniesienia istotnych funkcji, aktywów lub ryzyka w ramach grupy podmiotów powiązanych, mającego miejsce w roku obrotowym lub w roku poprzedzającym rok obrotowy, jeśli miało wpływ na podmiot sporządzający lokalną dokumentację cen transferowych (§ 2 pkt 1 lit. c). Wymagane informacje mają na celu umożliwienie analizy transakcji zawieranych przez podmiot powiązany w szerszym kontekście, związanym z działalnością podmiotu nie tylko jako samodzielnej jednostki, ale także w grupie podmiotów powiązanych oraz w zmieniającym się otoczeniu gospodarczym.

W ramach opisu transakcji kontrolowanej, w tym analizy funkcji, ryzyk i aktywów, o którym mowa w art. 11q ust. 1 pkt 2 ustawy, projekt rozporządzenia przewiduje przedstawienie jej okoliczności, w tym przedmiotu i rodzaju transakcji kontrolowanej oraz związku z innymi transakcjami realizowanymi przez podmiot (§ 2 pkt 2 lit. a), informacji o stronach uczestniczących w transakcji, w tym danych identyfikacyjnych, informacji o ich podstawowej działalności i rodzaju powiązań łączących strony transakcji (§ 2 pkt 2 lit. b) oraz na temat ich ról w transakcji w postaci opisu analizy funkcjonalnej wraz z danymi o istotnych zmianach w tym zakresie w stosunku do roku poprzedniego (§ 2 pkt 2 lit. c). Projekt przewiduje także wskazanie sposobu kalkulacji ceny transferowej, obejmującego faktycznie zastosowany sposób jej obliczenia wraz z założeniami, które przyjęto w ramach kalkulacji (§ 2 pkt 2 lit. d). Ponadto, zgodnie z proponowanymi przepisami, należy wskazać wartość transakcji kontrolowanej z podziałem na poszczególnych kontrahentów powiązanych (§ 2 pkt 2 lit. e) oraz zawrzeć dane

o płatnościach zrealizowanych w związku z transakcją (§ 2 pkt 2 lit. f). Wymagana jest także informacja w zakresie dokumentów, zawierających ustalenia dotyczące transakcji kontrolowanej (§ 2 pkt 2 lit. g) oraz na temat porozumień lub interpretacji, w tym w szczególności uprzednich porozumień cenowych, dotyczących transakcji kontrolowanej, wydanych przez administracje podatkowe państw innych niż Rzeczpospolita Polska (§ 2 pkt 2 lit. h). Wymaganie zawarcia wskazanych informacji w lokalnej dokumentacji cen transferowych ma na celu umożliwienie kompleksowej analizy danej transakcji kontrolowanej z uwzględnieniem wszystkich istotnych okoliczności jej zawarcia i realizacji.

W § 2 pkt 3 przedłożonego projektu rozporządzenia zawarto szczegółowe elementy lokalnej dokumentacji cen transferowych w obszarze analizy cen transferowych, o której mowa w art. 11q ust 1 pkt 3 ustawy. W ustawie dokonano wyodrębnienia analizy cen transferowych jako osobnego elementu, aby zapewnić większą przejrzystość projektowanej regulacji. Podział taki miał również na celu podkreślenie znaczenia analizy cen transferowych, rozumianej jako całościowa analiza rezultatu finansowego warunków ustalonych lub narzuconych pomiędzy podmiotami powiązаныmi w transakcji, jako kluczowego elementu lokalnej dokumentacji cen transferowych. Opis analizy cen transferowych powinien zatem zawierać wskazanie jednej z metod przewidzianych w art. 11d ust. 1-2 ustawy, zastosowanej w transakcji kontrolowanej w celu weryfikacji zgodności warunków tej transakcji, z warunkami jakie zostałyby ustalone pomiędzy podmiotami niepowiązаныmi (§ 2 pkt 3 lit. a), wraz z uzasadnieniem wyboru metody. Zgodnie z art. 11d ust. 1 oraz art. 11d ust. 3 ustawy, wybrana powinna zostać metoda najbardziej odpowiednia w danych okolicznościach, przy uwzględnieniu między innymi warunków ustalonych lub narzuconych pomiędzy podmiotami powiązаныmi, dostępności informacji niezbędnych do prawidłowego zastosowania metody oraz specyficznych kryteriów jej zastosowania. Należy podkreślić, iż sporządzający lokalną dokumentację cen transferowych powinien uzasadnić wybór danej metody, nie jest natomiast konieczne zawarcie odrębnej analizy wykluczającej zastosowanie pozostałych metod. Zatem w przypadku wyboru metody określonej w art. 11d ust. 2 ustawy, tj. metody innej, niż wskazane w dotychczas obowiązujących przepisach metody podstawowe, sporządzający nie jest zobowiązany do wykluczania tych pozostałych metod jako niespełniających warunku najbardziej odpowiedniej metody. Analiza cen transferowych zawierać powinna także wskazanie strony (w przypadku wykorzystania danych o wskaźnikach finansowych podmiotów) lub transakcji (w przypadku wykorzystania danych o porównywalnych transakcjach) poddanej badaniu z wykorzystaniem wybranej metody (§ 2 pkt 3 lit. b) wraz z uzasadnieniem wyboru. Zawrzeć należy także opis

analizy porównawczej przeprowadzonej przy użyciu wybranej metody, obejmujący informacje wskazane w § 2 pkt 3 lit. c tiret od pierwszego do szóstego.

W projektowanej regulacji zrezygnowano z wymogu oparcia analizy porównawczej na danych porównywalnych podmiotów mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, co stanowi realizację postulatu zgłaszanego przez podatników w stosunku do wcześniej obowiązujących przepisów. Istniejący dotychczas wymóg oparcia analizy porównawczej na danych podmiotów z siedzibą lub miejscem zarządu na terytorium RP, jeśli były one dla podatnika dostępne, stanowił ograniczenie w zakresie doboru prawidłowej próby porównywalnych transakcji lub podmiotów, w kontekście zapewnienia odpowiedniej jakości analizy pod względem jej porównywalności z testowaną transakcją. Jednocześnie podkreślić należy, iż selekcji danych do analizy dokonać należy z uwzględnieniem stopnia ich porównywalności. Stąd jeśli użycie krajowych danych porównawczych jest wskazane w celu prawidłowego zastosowywania najbardziej odpowiedniej metody, dane takie powinny zostać w analizie uwzględnione. Projektowane rozporządzenie zawiera także wymóg załączenia wykazu danych porównywalnych (w tym danych odrzuconych) i dotyczących procesu ich wyszukiwania oraz selekcji w postaci elektronicznej (wskazano format arkusza kalkulacyjnego). Regulacja ta ma na celu zapewnienie organom podatkowym możliwość edycji danych i przeprowadzenia weryfikacji procesu wyszukiwania i dokonanych obliczeń, co wpłynie na usprawnienie procesu kontroli. Proponowane rozwiązanie oparte jest na wprowadzonych niedawno regulacjach francuskich.

W przypadku, gdy sporządzenie analizy porównawczej nie jest właściwe w świetle danej metody weryfikacji cen transferowych lub nie jest możliwe przy zachowaniu należytej staranności, w dokumentacji lokalnej zawrzeć należy opis analizy zgodności potwierdzający, iż warunki transakcji są zgodne z warunkami, jakie ustaliłyby podmioty niepowiązane (§ 2 pkt 3 lit. d). W przypadku, gdy brak jest możliwości przeprowadzenia analizy porównawczej, natomiast sporządzający na podstawie art. 11d ust. 2 ustawy skorzysta z możliwości zastosowania do ustalenia ceny transferowej techniki wyceny (dozwolonej w ramach otwartego katalogu tzw. metody innej), wówczas opis analizy zgodności, zawarty w lokalnej dokumentacji cen transferowych, powinien zawierać elementy wskazane w § 2 pkt 3 lit. d tiret od pierwszego do szóstego. Rozbudowanie opisu analizy zgodności o ww. elementy, jeżeli podatnik zdecydował się na zastosowanie techniki wyceny, wynika z konieczności zapewnienia dla organów podatkowych informacji, które pozwolą na weryfikację, czy analiza cen transferowych dokonana techniką wyceny jest zgodna z Wytycznymi OECD i pozwala na

wyznaczenie ceny transferowej na takim poziomie, na jaki przyjęłyby podmioty niepowiązane w danych okolicznościach.

Ponadto, w ramach analizy cen transferowych, wskazać należy czy i w jaki sposób wyniki przeprowadzonych analiz (porównawczej lub zgodności) znalazły odzwierciedlenie w cenie transferowej oraz uzasadnić ewentualne odchylenia (§ 2 pkt 3 lit. e).

W zakresie danych finansowych projektowane rozporządzenie wskazuje, iż lokalna dokumentacja cen transferowych zawierać powinna zatwierdzone sprawozdanie finansowe podmiotu sporządzającego dokumentację, jeśli był on zobowiązany do jego sporządzenia (§ 2 pkt 4 lit. a) wraz z opisem, który pozwoli na przyporządkowanie danych dotyczących transakcji do pozycji tego sprawozdania lub innych informacji w nim zawartych (§ 2 pkt 4 lit. b).

2.3. Elementy grupowej dokumentacji cen transferowych (§ 3 Rozporządzenia)

Projekt rozporządzenia wskazuje szczegółowe elementy grupowej dokumentacji cen transferowych (*master file*), jako rozwinięcie katalogu elementów ogólnych, o których mowa w art. 11q ust. 2 ustawy. *Master file* obejmuje informacje dotyczące grupy podmiotów powiązanych, która spełnia warunki wskazane w art. 11p ust. 1 ustawy. Zgodnie z tym przepisem podmioty powiązane, zobowiązane do sporządzonej dokumentacji lokalnej, dołączają do niej grupową dokumentację cen transferowych, jeśli są konsolidowane metodą pełną lub proporcjonalną, a grupa podmiotów powiązanych, do której należą, sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe i jej skonsolidowane przychody w poprzednim roku obrotowym przekroczyły 200 mln złotych lub równowartość tej kwoty w innej walucie. Jednocześnie zmodyfikowane przepisy ustawy pozwalają na wykorzystanie przez podatników grupowej dokumentacji cen transferowych, przygotowanej przez inny podmiot należący do grupy podmiotów powiązanych, sporządzonej również w języku angielskim. Regulacja ta, stanowiąca uproszczenie obowiązku w zakresie sporządzania dokumentacji cen transferowych dla podatników należących do międzynarodowych grup kapitałowych, pociąga za sobą konieczność ściślejszego dostosowania polskich przepisów odnośnie zakresu dokumentacji grupowej do standardów OECD, które stanowią wzorzec zakresu *master file* stosowany powszechnie na świecie. Stąd przedłożony projekt rozporządzenia zawiera w § 3 zakres elementów grupowej dokumentacji cen transferowych ujednolicony z zakresem katalogu zawartym w aneksie I do rozdziału V wytycznych OECD.

Zgodnie z § 3 pkt 1 projektu rozporządzenia, opis grupy kapitałowej, o którym mowa w art. 11q ust. 2 pkt 1 ustawy, zawierać powinien schemat lub opis grupy obejmujący nazwy, lokalizacje oraz powiązania właścicielskie podmiotów w grupie oraz opis działalności grupy,

zawierający m.in. opis najistotniejszych czynników decydujących o przewadze konkurencyjnej grupy, informacje o łańcuchu wartości dla najistotniejszych produktów lub usług grupy, informacje o usługach świadczonych w ramach grupy (innych niż usługi dotyczące badań i rozwoju) i polityce cen transferowych w zakresie tych usług, opis analizy funkcjonalnej obrazujący udział poszczególnych podmiotów w tworzeniu wartości w ramach grupy kapitałowej, czy informacje o transakcjach restrukturyzacji i zmian własnościowych w grupie w roku sprawozdawczym.

Opis istotnych wartości niematerialnych i prawnych grupy kapitałowej, o którym mowa w art. 11q ust. 2 pkt 2 ustawy, zgodnie z § 3 pkt 2 projektu rozporządzenia obejmować powinien opis strategii grupy kapitałowej odnośnie wytwarzanych i posiadanych wartości niematerialnych i prawnych wraz z informacją o kluczowych ośrodkach badawczo-rozwojowych i zarządzających funkcjami badawczo-rozwojowymi, wykaz i informacje o wartościach niematerialnych i prawnych istotnych z punktu widzenia cen transferowych, wykaz istotnych umów lub porozumień wewnątrzgrupowych dotyczących tych wartości niematerialnych i prawnych, jak również opis polityki cen transferowych w odniesieniu do działalności badawczo-rozwojowej i wartości niematerialnych i prawnych, a także informacje o zmianach w zakresie kontroli, własności i wykorzystania wartości niematerialnych i prawnych w ramach grupy kapitałowej.

W zakresie opisu istotnych transakcji finansowych grupy kapitałowej, o którym mowa w art. 11q ust. 2 pkt 3 ustawy, projekt rozporządzenia w § 3 pkt 3 wskazuje na konieczność zawarcia w grupowej dokumentacji cen transferowych informacji o sposobie finansowania działalności grupy, w tym przez podmioty niepowiązane oraz o podmiotach, które w ramach grupy pełnią funkcje w zakresie centralnego finansowania, a także opisu polityki cen transferowych w zakresie wewnętrznego finansowania podmiotów w ramach grupy.

Zgodnie z § 3 pkt 4 projektowanego rozporządzenia w zakresie informacji finansowych i podatkowych, o którym mowa w art. 11q ust. 2 pkt 4 ustawy, wymagane jest roczne skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy oraz wykaz i informacje dotyczące zawartych przez podmioty w grupie jednostronnych uprzednich porozumień cenowych lub innych interpretacji podatkowych dotyczących przypisania dochodu między państwami.

3. Wejście w życie rozporządzenia

Proponuje się, aby rozporządzenie weszło w życie 1 stycznia 2019 roku zgodnie z terminem wejścia w życie Ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku

dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r. poz.), która wprowadza nowelizację przepisów z zakresu cen transferowych w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych.

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.).

Projektowane rozporządzenie pozostaje bez negatywnego wpływu na działalność mikroprzedsiębiorców oraz małych i średnich przedsiębiorców. Obowiązkiem dokumentacyjnym objęci są przedsiębiorcy działający w grupie podmiotów powiązanych, po spełnieniu określonych w ustawie kryteriów oraz przedsiębiorcy dokonujący określonych operacji z podmiotami mającymi miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującą 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.