

Warszawa, dnia 3 lipca 2013 r.

Poz. 768

**ROZPORZĄDZENIE
MINISTRA FINANSÓW¹⁾**

z dnia 17 czerwca 2013 r.

**zmieniające rozporządzenie 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**

Na podstawie art. 11 ust. 9 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397, z późn. zm.²⁾) zarządza się, co następuje:

§ 1. 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. Nr 160, poz. 1268) wprowadza się następujące zmiany:

- 1) w § 2 w pkt 6 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 7 i 8 w brzmieniu:
 - „7) procedurze trójstronnej – oznacza to procedurę wzajemnego porozumiewania się prowadzoną przez co najmniej trzy państwa;
 - 8) uczestniku – oznacza to ministra właściwego do spraw finansów publicznych, który w ramach procedury trójstronnej zawiera wiążące porozumienie w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych.”;
- 2) w § 3:
 - a) ust. 2 otrzymuje brzmienie:

„2. W celu oszacowania dochodu, o którym mowa w ust. 1, stosuje się wyłącznie metody, o których mowa w § 12–18, z zachowaniem zasad określonych w rozdziałach 2, 5 i 5a. Oszacowany w ten sposób dochód uznaje się za wartość rynkową.”;
 - b) po ust. 2 dodaje się ust. 2a w brzmieniu:

„2a. Przy wyborze metody, o której mowa w ust. 2, organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej uwzględniają w szczególności:

 - 1) przebieg transakcji, w tym funkcje, jakie wykonują dane podmioty w porównywanych transakcjach, biorąc pod uwagę zaangażowane przez nie aktywa, obejmujące również dobra materialne i niematerialne niezaliczone do aktywów, kapitał ludzki oraz ponoszone ryzyka;
 - 2) dostępność wiarygodnych informacji, niezbędnych do zastosowania wybranej metody, w szczególności dotyczących porównywalnych transakcji lub podmiotów;
 - 3) porównywalność transakcji lub podmiotów, która powinna odpowiadać zasadom określonym w rozdziale 2.”;

¹⁾ Minister Finansów kieruje działem administracji rządowej – finanse publiczne, na podstawie § 1 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 18 listopada 2011 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów (Dz. U. Nr 248, poz. 1481).

²⁾ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2011 r. Nr 102, poz. 585, Nr 106, poz. 622, Nr 134, poz. 781, Nr 178, poz. 1059, Nr 205, poz. 1202 i Nr 234, poz. 1389 i 1391, z 2012 r. poz. 362, 596, 769, 1010, 1342, 1448 i 1540 oraz z 2013 r. poz. 21 i 613.

3) w § 6:

a) ust. 1 otrzymuje brzmienie:

„1. Określenie dochodu podmiotu powiązanego w drodze oszacowania poprzedza przeprowadzenie przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej analizy warunków ustalonych pomiędzy podmiotami powiązаныmi oraz badanie zgodności tych warunków z warunkami, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, lub warunkami, które ustaliłby dany podmiot z podmiotem niezależnym w porównywalnych okolicznościach sprawy, zwanej dalej „analizą porównywalności”.”

b) ust. 3 otrzymuje brzmienie:

„3. Przy dokonywaniu analizy porównywalności należy uwzględnić czynniki porównywalności, w szczególności:

- 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;
- 3) warunki transakcji określone w umowie lub porozumieniu, lub innym dowodzie dokumentującym te warunki;
- 4) warunki ekonomiczne występujące w czasie i miejscu, w których dokonano transakcji;
- 5) strategię gospodarczą.”

c) dodaje się ust. 4 w brzmieniu:

„4. Przeprowadzenie analizy porównywalności składa się w szczególności z następujących etapów:

- 1) ogólnej analizy informacji dotyczących podatnika i jego otoczenia gospodarczego;
- 2) analizy warunków ustalonych lub narzuconych pomiędzy podmiotami powiązаныmi, w szczególności na podstawie wykonywanych przez nie funkcji, zaangażowanych aktywów i ponoszonych ryzyk, w wyniku której należy zidentyfikować czynniki ekonomicznie istotne w badanych okolicznościach sprawy, z uwzględnieniem ust. 3;
- 3) sprawdzenia, czy istnieje możliwość porównania warunków ustalonych lub narzuconych pomiędzy podmiotami powiązаныmi z warunkami stosowanymi przez dany podmiot z podmiotami niezależnymi;
- 4) identyfikacji i weryfikacji porównywalnych warunków ustalanych przez podmioty niezależne;
- 5) wyboru metody najbardziej właściwej w danych okolicznościach sprawy z uwzględnieniem zasad określonych w § 3 ust. 2a, a następnie określenia konieczności stosowania wskaźnika zyskowości i wybór jego rodzaju odpowiedniego dla wybranej metody;
- 6) identyfikacji danych porównawczych dla wybranej metody na podstawie czynników ekonomicznie istotnych, o których mowa w pkt 2, oraz określenia konieczności dokonania poprawek, o których mowa w ust. 2;
- 7) analizy uzyskanych danych porównawczych.”

4) w § 7 ust. 1 otrzymuje brzmienie:

„1. Przy przeprowadzaniu analizy porównywalności przedmiotów transakcji należy uwzględnić różnice cech charakterystycznych dóbr, usług lub innych świadczeń, które są przedmiotem porównywanych transakcji, w zakresie, w jakim te cechy mogą mieć wpływ na wartość rynkową przedmiotów transakcji oraz stosowaną metodę.”

5) w § 10 w pkt 5 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 6 w brzmieniu:

„6) czas trwania transakcji, w szczególności istnienie cyklu ekonomicznego, biznesowego lub cyklu życia produktu.”;

6) w § 11 w ust. 1 w pkt 3 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 4 w brzmieniu:

„4) wprowadzanie na rynek innowacyjnych produktów lub usług.”;

7) w § 12 uchyla się ust. 3;

8) w § 17:

a) po ust. 1 dodaje się ust. 1a w brzmieniu:

„1a. Łączne zyski, o których mowa w ust. 1, określa się przy zastosowaniu wspólnego standardu rachunkowości i wspólnej waluty, jeżeli podmioty powiązane, dla których ten zysk jest wyznaczany, stosują wspólny standard rachunkowości i prowadzą księgi rachunkowe we wspólnej walucie. W przeciwnym przypadku łączne zyski określa się przez zastosowanie jednego ze standardów rachunkowości oraz jednej z walut stosowanych przez podmioty powiązane.”,

b) ust. 3 otrzymuje brzmienie:

„3. Podziału zysków, o których mowa w ust. 1, dokonuje się przez określenie przychodów uzyskanych przez każdy z podmiotów powiązanych oraz poniesionych kosztów związanych z daną (danymi) transakcją (transakcjami). W przypadku gdy koszty związane z transakcją (transakcjami) przekraczają związaną z nią (nimi) sumę przychodów, podziałowi podlega strata.”;

9) § 22 otrzymuje brzmienie:

„§ 22. Jeżeli jeden podmiot powiązany z drugim lub z wieloma podmiotami podejmuje badania na zlecenie tego drugiego podmiotu lub podmiotów, w celu określenia przychodów tych podmiotów uzyskanych w związku z taką (takimi) transakcją (transakcjami), należy przypisać ewentualne korzyści z uzyskanych wyników badań tym podmiotom lub wyłącznie jednemu z tych podmiotów. Przypisanie tych korzyści następuje z zachowaniem zasad przewidzianych w rozdziale 2.”;

10) po § 22 dodaje się § 22a w brzmieniu:

„§ 22a. 1. Jeżeli podmiot powiązany przedstawi organom podatkowym lub organom kontroli skarbowej opis transakcji dotyczącej usług o niskiej wartości dodanej, organy te dokonują badania, o którym mowa w § 19, w pierwszej kolejności na podstawie przedstawionego opisu.

2. Przez usługi o niskiej wartości dodanej, o których mowa w ust. 1, rozumie się usługi o charakterze rutynowym, wspomagające działalność główną usługobiorcy, ogólnie bądź łatwo dostępne, które nie przyczyniają się do powstania dużej wartości dodanej dla usługodawcy lub usługobiorcy.

3. Opis transakcji dotyczącej usług o niskiej wartości dodanej, o którym mowa w ust. 1, powinien obejmować w szczególności:

- 1) wskazanie rodzaju świadczonej usługi wraz z uzasadnieniem zakwalifikowania usługi jako usługi o niskiej wartości, o której mowa w ust. 2;
- 2) potwierdzenie, że usługa została wykonana, oraz szczegółowe wyjaśnienie dotyczące racjonalności nabycia usług, w tym uzyskanych lub oczekiwanych korzyści;
- 3) opis i uzasadnienie sposobu świadczenia usług;
- 4) wykaz wydatków ponoszonych przez podmioty powiązane, związanych ze świadczonymi usługami, wraz z ich opisem i analizą;
- 5) wykaz wydatków akcjonariusza;
- 6) opis klucza podziału kosztów;
- 7) katalog usług na żądanie wraz z ich opisem;
- 8) wskazanie sposobu kalkulacji wynagrodzenia należnego za świadczone usługi oraz jego wysokości wraz z uzasadnieniem dla zastosowanej metody i sposobu jej stosowania;
- 9) dokumentację możliwą do przedstawienia.

4. Do wydatków związanych z wykonywanymi usługami o niskiej wartości dodanej zalicza się koszty bezpośrednio i pośrednio związane ze świadczoną usługą, z wyłączeniem wydatków akcjonariusza.

5. Przez wydatki akcjonariusza rozumie się wydatki ponoszone przez podmiot posiadający udziały (akcje) w drugim podmiocie powiązonym, które przynoszą korzyści wyłącznie podmiotowi posiadającemu udziały (akcje) w drugim podmiocie powiązonym.

6. Sposób podziału kosztów ponoszonych przez podmioty powiązane w związku ze świadczonymi usługami o niskiej wartości dodanej zastosowany w ramach tych usług powinien być analizowany przy uwzględnieniu warunków, jakie ustaliłyby pomiędzy sobą podmioty niezależne.

7. Określa się:

- 1) przykładowy katalog usług o niskiej wartości dodanej, stanowiący załącznik nr 1 do rozporządzenia;
 - 2) przykładowy katalog wydatków akcjonariusza, stanowiący załącznik nr 2 do rozporządzenia.”;
- 11) po rozdziale 5 dodaje się rozdział 5a w brzmieniu:

„Rozdział 5a

Restrukturyzacja działalności

§ 23a. 1. Organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej badają zgodność warunków ustalonych lub narzuconych w ramach restrukturyzacji działalności pomiędzy podmiotami powiązanymi z warunkami, jakie ustaliłyby pomiędzy sobą podmioty niezależne.

2. Przez restrukturyzację działalności, o której mowa w ust. 1, rozumie się przeniesienie pomiędzy podmiotami powiązanymi istotnych ekonomicznie funkcji lub aktywów, lub ryzyk.

3. W toku badania, o którym mowa w ust. 1, należy uwzględnić przyczyny gospodarcze dokonania restrukturyzacji działalności, oczekiwane korzyści z restrukturyzacji, w tym efekt synergii, oraz opcje realistycznie dostępne dla podmiotów powiązanych uczestniczących w restrukturyzacji.

4. Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej uznają prawidłowość przypisania podmiotowi powiązanemu ekonomicznie istotnego ryzyka wyłącznie wtedy, jeżeli zostanie wykazana zdolność podmiotu do podejmowania decyzji w zakresie zarządzania tym ryzykiem lub zdolność finansowa do poniesienia obciążeń w przypadku materializacji tego ryzyka.

5. Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej sprawdzają prawidłowość ustalenia prawa do wynagrodzenia podmiotu powiązanego oraz wartości wynagrodzenia podmiotu powiązanego w przypadku restrukturyzacji działalności, biorąc pod uwagę w szczególności opcje realistycznie dostępne dla podmiotów uczestniczących w tej restrukturyzacji.”;

- 12) w § 25 dodaje się ust. 16–19 w brzmieniu:

„16. Przepisy ust. 1–12 stosuje się odpowiednio w przypadku procedur trójstronnych, wszczętych na podstawie Konwencji, o której mowa w ust. 1.

17. Przepisy ust. 9–12 stosuje się odpowiednio w przypadku procedur trójstronnych, wszczętych na podstawie Konwencji, o której mowa w ust. 1, do których minister właściwy do spraw finansów publicznych przystąpił jako uczestnik.

18. Przepisy ust. 3–8 oraz ust. 11 i 12 stosuje się odpowiednio w przypadku procedur trójstronnych, wszczętych na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

19. Przepisy ust. 11 i 12 stosuje się odpowiednio w przypadku procedur trójstronnych, wszczętych na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, do których minister właściwy do spraw finansów publicznych przystąpił jako uczestnik.”;

- 13) dodaje się załączniki nr 1 i 2 w brzmieniu określonym odpowiednio w załącznikach nr 1 i 2 do niniejszego rozporządzenia.

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

§ 3. Rozporządzenie wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia.

Minister Finansów: wz. *J. Cichoń*

Załącznik nr 1**PRZYKŁADOWY KATALOG USŁUG O NISKIEJ WARTOŚCI DODANEJ**

Usługi o niskiej wartości dodanej obejmują w szczególności:

A. Usługi informatyczne, na przykład:

- A.1. tworzenie i rozwijanie systemu informatycznego oraz zarządzanie nim;
- A.2. badanie, rozwój, instalację i regularną lub nadzwyczajną obsługę techniczną oprogramowania;
- A.3. badanie, rozwój i regularną lub nadzwyczajną obsługę techniczną sprzętu komputerowego;
- A.4. dostarczanie i transmisję danych;
- A.5. usługi związane z tworzeniem kopii zapasowych.

B. Usługi związane z zarządzaniem zasobami ludzkimi, na przykład:

B.1. działania związane ze standardowym i nadzwyczajnym zarządzaniem personelem (prawne, wynikające z umów, administracyjne, dotyczące zabezpieczenia społecznego i podatków);

- B.2. dobór i zatrudnianie personelu;
- B.3. pomoc w określaniu ścieżek kariery;
- B.4. pomoc w opracowywaniu systemu wynagradzania i systemu świadczeń (włącznie z planami opcji na akcje);
- B.5. określanie procesu oceny personelu;
- B.6. szkolenie personelu;
- B.7. oddelegowanie personelu na czas określony;
- B.8. koordynację podziału personelu na tymczasowy i stały oraz zarządzanie zwolnieniami.

C. Usługi marketingowe, na przykład:

- C.1. badanie, rozwój i koordynację działalności marketingowej;
- C.2. badanie, rozwój i koordynację promocji handlowych;
- C.3. badanie, rozwój i koordynację kampanii reklamowych;
- C.4. badanie rynku;
- C.5. tworzenie strony internetowej i zarządzanie nią;
- C.6. wydawanie czasopism przeznaczonych dla klientów podmiotu powiązanego.

D. Usługi prawne, na przykład:

- D.1. pomoc w sporządzaniu i przeglądzie umów i porozumień;
- D.2. udzielanie na bieżąco porad prawnych;
- D.3. sporządzanie i zamawianie opinii prawnych i podatkowych;
- D.4. pomoc w wypełnianiu zobowiązań prawnych;
- D.5. pomoc w sporach sądowych;
- D.6. centralne zarządzanie relacjami z zakładami ubezpieczeń i brokerami;
- D.7. doradztwo podatkowe;

D.8. badania cen transferowych;

D.9. ochronę dóbr niematerialnych.

E. Księgowość i usługi administracyjne, na przykład:

E.1. pomoc w przygotowywaniu budżetu i planów operacyjnych, prowadzenie obowiązkowych ksiąg i rachunków;

E.2. pomoc w przygotowywaniu okresowych sprawozdań finansowych, rocznych i nadzwyczajnych bilansów lub wyciągów z rachunku (innych niż skonsolidowane sprawozdania finansowe);

E.3. pomoc w wypełnianiu zobowiązań podatkowych, takich jak wypełnianie deklaracji podatkowych, obliczanie i płaconie podatków itp., przetwarzanie danych;

E.4. audyt rachunków podmiotów powiązanych oraz zarządzanie procesem fakturowania.

F. Usługi techniczne, na przykład:

F.1. pomoc w zakresie instalacji, maszyn, wyposażenia, procesów itp.;

F.2. planowanie i realizację zwyczajnych i nadzwyczajnych czynności obsługi technicznej pomieszczeń i instalacji;

F.3. planowanie i realizację zwyczajnych i nadzwyczajnych działań restrukturyzacyjnych dotyczących pomieszczeń i instalacji;

F.4. transfer wiedzy technicznej;

F.5. dostarczanie wytycznych dotyczących produktów innowacyjnych;

F.6. planowanie produkcji w celu ograniczenia nadwyżek mocy produkcyjnej i skutecznego zaspokojenia popytu;

F.7. pomoc w planowaniu i realizacji wydatków inwestycyjnych;

F.8. kontrolę efektywności;

F.9. usługi inżynierskie.

G. Kontrolę jakości, na przykład:

G.1. tworzenie polityki wysokiej jakości i wysokich standardów produkcji oraz świadczenia usług;

G.2. pomoc w uzyskaniu certyfikatów jakości (np. ISO 9000);

G.3. rozwój i wdrażanie programów satysfakcji klienta.

H. Inne usługi:

H.1. usługi związane ze strategią i rozwojem przedsiębiorstw w przypadku występowania związku z istniejącym lub mającym powstać podmiotem powiązany;

H.2. bezpieczeństwo korporacyjne;

H.3. badania i rozwój;

H.4. zarządzanie nieruchomościami i infrastrukturą;

H.5. usługi logistyczne;

H.6. zarządzanie zapasami;

H.7. doradztwo w sprawach transportu i strategii dystrybucji;

H.8. usługi składowania;

H.9. zakup usług i pozyskiwanie surowców;

H.10. zarządzanie obniżaniem kosztów;

H.11. usługi w zakresie pakowania.

PRZYKŁADOWY KATALOG WYDATKÓW AKCJONARIUSZA

Wydatki akcjonariusza obejmują w szczególności:

A. Koszty działalności związanej ze strukturą prawną podmiotu posiadającego udziały (akcje) w drugim podmiocie powiązanym:

A.1. Koszty organizacji zgromadzenia akcjonariuszy podmiotu, włącznie z kosztami ogłoszeń;

A.2. Koszty emisji akcji tego podmiotu;

A.3. Koszty zarządu tego podmiotu, związane ze statutowymi i regulaminowymi zadaniami członków zarządu tego podmiotu;

A.4. Koszty zapewnienia zgodności z prawem podatkowym (zeznanie podatkowe, prowadzenie księgowości itp.).

B. Koszty w zakresie sprawozdawczości podmiotu posiadającego udziały (akcje) w drugim podmiocie powiązanym, włącznie z konsolidacją sprawozdań:

B.1. Koszty skonsolidowanego sprawozdania finansowego tego podmiotu;

B.2. Koszty skonsolidowanego sprawozdania finansowego;

B.3. Koszty związane ze stosowaniem i z przestrzeganiem transgranicznej konsolidacji podatków;

B.4. Koszty związane z audytem tego podmiotu.

C. Koszty pozyskiwania funduszy na nabycie udziałów lub akcji.

D. Koszty działań zarządczych i kontroli (monitoringu) związane z zarządzaniem i ochroną inwestycji w udziały, z wyjątkiem przypadku, gdy strona trzecia byłaby zainteresowana ich zakupem lub prowadzeniem tych działań:

D.1. Ponoszone przez ten podmiot koszty audytu ksiąg rachunkowych innego podmiotu powiązanego, jeżeli jest on prowadzony wyłącznie w interesie podmiotu posiadającego udziały (akcje) w drugim podmiocie powiązanym;

D.2. Koszty sporządzenia i zatwierdzenia sprawozdania finansowego podmiotu powiązanego zgodnie z zasadami rachunkowości państwa tego innego podmiotu powiązanego;

D.3. Koszty technologii informacyjnych ponoszone wyłącznie z korzyścią dla podmiotu posiadającego udziały (akcje) w drugim podmiocie powiązanym;

D.4. Koszty ogólnego przeglądu wyników działalności podmiotu powiązanego, jeżeli nie wiążą się ze świadczeniem usług konsultingowych na rzecz innych podmiotów powiązanych.

E. Koszty wstępnej rejestracji podmiotu na giełdzie papierów wartościowych oraz koszty działalności związanej z notowaniem na giełdzie papierów wartościowych podmiotu w kolejnych latach po wstępnej rejestracji (np. przygotowania dokumentów wymaganych przez organ nadzorujący giełdę).

F. Koszty związane z relacjami z inwestorami podmiotu posiadającego udziały (akcje) w drugim podmiocie powiązanym:

F.1. Koszty konferencji prasowych i innych metod komunikacji z:

(i) akcjonariuszami tego podmiotu,

(ii) analitykami finansowymi,

(iii) funduszami oraz

(iv) pozostałymi interesariuszami tego podmiotu.

G. Analizę źródeł finansowania podmiotów powiązanych oraz związaną z nią zmianę modelu finansowania tych podmiotów.

H. Koszty podwyższenia kapitału akcyjnego podmiotów powiązanych.

I. Działalność innego rodzaju uznawaną za działalność akcjonariusza: działalność związaną z przyjęciem i wykonywaniem zasad statutowych oraz zasad postępowania w odniesieniu do ładu korporacyjnego przez podmioty powiązane.