

ROZPORZĄDZENIE
MINISTRA FINANSÓW¹⁾

z dnia 2012 r.

zmieniające rozporządzenie w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób fizycznych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób fizycznych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych

Na podstawie art. 25 ust. 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 r. poz. 361, 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 fizycznych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób fizycznych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz.U. Nr 160, poz. 1267) wprowadza się następujące zmiany:

1) w § 2 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. 1 otrzymuje brzmienie:

„1. Organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej określają dochód podmiotu powiązanego w drodze oszacowania, z uwzględnieniem warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty.”;

b) po ust. 2 dodaje się ust. 2a i 2b w brzmieniu:

„2a. Przy wyborze metody, organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej stosują zasadę wyboru najbardziej prawidłowej metody dla danych okoliczności sprawy, która oznacza, że:

- 1) metoda powinna uwzględniać charakter transakcji przedstawiony w analizie funkcjonalnej oraz
- 2) na wybór metody wpływa dostępność wiarygodnych informacji, niezbędnych do zastosowania wybranej metody, w szczególności dotyczących porównywalnych transakcji lub podmiotów oraz
- 3) porównywalność transakcji lub podmiotów powinna odpowiadać zasadom określonym w § 6 pkt 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 2012 r. poz. 362, poz. 440 i poz. 769.

2b. W sytuacji, gdy z uwzględnieniem zasady, o której mowa w ust. 2a, zastosowanie metod, o których mowa w § 12-14 oraz § 15-18 jest jednakowo możliwe, metody określone w § 12-14 są metodami preferowanymi, jako bezpośredni sposób określenia czy warunki ustalone lub narzucone pomiędzy podmiotami powiązаныmi są zgodne z warunkami, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty.” ;

3) w § 6:

a) ust. 1 otrzymuje brzmienie:

„1. Przed dokonaniem szacowania organy podatkowe i organy kontroli skarbowej przeprowadzają badanie zgodności warunków, które zostały ustalone lub narzucone pomiędzy podmiotami powiązаныmi z warunkami, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, zwane analizą porównywalności.”,

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

„1a. Analiza porównywalności, o której mowa w ust. 1, obejmuje w szczególności analizę warunków ustalonych lub narzuconych pomiędzy podmiotami powiązаныmi, w tym określenie ekonomicznie istotnych czynników porównywalności, a następnie sprawdzenie prawidłowości wyboru danych porównawczych i ocenę, czy warunki pomiędzy podmiotami powiązаныmi są zgodne z warunkami ustalonymi przez porównywalne podmioty niezależne.”,

c) ust. 3 otrzymuje brzmienie:

„3. Przy dokonywaniu analizy, o której mowa w ust. 1 i 2, uwzględnić należy w szczególności:

- 1) cechy charakterystyczne dóbr i usług;
- 2) analizę funkcjonalną;
- 3) warunki transakcji określone w umowie lub porozumieniu lub innym dowodzie dokumentującym te warunki;
- 4) warunki ekonomiczne występujące w czasie i miejscu, w którym dokonano transakcji;
- 5) strategię gospodarczą.”,

d) 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 transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi, obejmującą w szczególności analizę funkcjonalną, w sposób pozwalający na wybór strony transakcji, która zostanie poddana ocenie porównywalności oraz wybór najbardziej prawidłowej metody dla danych okoliczności sprawy, a także pozwalający na identyfikację istotnych czynników porównywalności;
- 3) sprawdzenie, czy istnieje możliwość zastosowania porównania wewnętrznego;
- 4) identyfikacja i weryfikacja potencjalnych danych porównawczych zewnętrznych;
- 5) wybór najbardziej prawidłowej metody dla danych okoliczności sprawy, a następnie określenie odpowiedniego wskaźnika zyskowności w celu określenia wartości szacowanego dochodu;

6) identyfikacja danych porównawczych dla wybranej metody w oparciu o czynniki porównywalności, o których mowa w ust. 3, umożliwiające porównanie warunków, które zostały ustalone lub narzucone pomiędzy podmiotami powiązаныmi do warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty;

7) określenie konieczności dokonania poprawek, o których mowa w ust. 2;

8) interpretacja zebranych danych i określenie dochodu w drodze oszacowania.”;

4) w § 10 dodaje się pkt 6 w brzmieniu:

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

5) w § 11 w ust. 1 dodaje się pkt 4 w brzmieniu:

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

6) w § 12 uchyla się ust. 3;

7) w § 17 po ust. 1 dodaje się ust. 1a w brzmieniu:

„1a. Łączne zyski, o których mowa w ust. 1, określa się przy zastosowaniu identycznych standardów rachunkowości oraz w identycznej walucie.”;

8) § 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 transakcją (transakcjami), przyjmuje się, że ewentualne korzyści z uzyskanych wyników badań będą przypisane na podstawie wyników analizy porównywalności transakcji, o której mowa w rozdziale 2.”;

9) 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 oparciu o przedstawiony opis.

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, nie generujące 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 transakcji nabycia opisywanych usług i uzyskanych korzyści;

3) wykaz wydatków ponoszonych przez podmioty powiązane, związanych ze świadczonymi usługami, wraz z ich opisem i analizą;

4) wykaz wydatków akcjonariusza;

5) klucze podziału kosztów;

6) katalog usług na żądanie;

7) wysokość opłaty za świadczone usługi;

- 8) wskazanie zastosowanej metodologii;
- 9) wskazanie wysokości i sposobu kalkulacji zysku należnego za świadczone usługi wraz z uzasadnieniem.

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 innym podmiocie powiązany, związane z jego działalnością wynikającą z posiadania udziałów (akcji) w tych podmiotach, która nie przynosi korzyści podmiotom powiązanym, a jedynie udziałowcowi (akcjonariuszowi).

6. Zastosowany w ramach świadczonych usług o niskiej wartości dodanej sposób podziału kosztów ponoszonych przez podmioty powiązane w związku ze świadczonymi usługami o niskiej wartości dodanej powinien być rozpatrywany przy uwzględnieniu warunków, jakie ustaliłyby między sobą podmioty niezależne.

7. Po przedłożeniu przez podmiot powiązany opisu, o którym mowa w ust. 1, organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej może wezwać podmiot powiązany do przedstawienia dodatkowych wyjaśnień i dokumentów.

8. Określa się:

- 1) katalog usług o niskiej wartości dodanej, stanowiący załącznik nr 1 do rozporządzenia;
 - 2) katalog kosztów akcjonariusza, stanowiący załącznik nr 2 do rozporządzenia.”;
- 10) 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, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty.

2. Przez restrukturyzację działalności, o której mowa w ust. 1, rozumie się przeniesienie między 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 jeżeli wykazana zostanie zdolność podmiotu do podejmowania decyzji w zakresie zarządzania tym ryzykiem lub finansowa zdolność do poniesienia obciążeń w przypadku materializacji tego ryzyka.

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

- 11) 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 11 i 12 stosuje się odpowiednio w przypadku procedur trójstronnych wszczętych na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

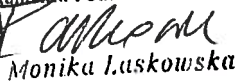
19. Przepisy ust. 11 i 12 stosuje się odpowiednio w przypadku procedur trójstronnych, wszczętych na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, do których minister właściwy do spraw finansów publicznych przystąpił jako uczestnik.”;

12) 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.

ZASTĘPCA DYREKTORA
Departamentu Podatków Dochodowych


Monika Laskowska

MINISTER FINANSÓW

ZASTĘPCA DYREKTORA
Departamentu Prawnego


Monika Łucsko

Załącznik nr 1 Katalog usług o niskiej wartości dodanej:

Usługi o niskiej wartości dodanej obejmują w szczególności:

A. Usługi informatyczne, na przykład:

A.1. tworzenie, rozwijanie i zarządzanie systemem informatycznym;

A.2. badanie, rozwój, instalację i regularną/nadzwyczajną obsługę techniczną oprogramowania;

A.3. badanie, rozwój i regularną/nadzwyczajną obsługę techniczną sprzętu komputerowego;

A.4. dostarczanie i transmisja 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 systemów wynagradzania i świadczeń (włącznie z planami opcji na akcje);

B.5. określanie procesu oceny personelu;

B.6. szkolenie personelu;

B.7. zapewnienie personelu na czas określony;

B.8. koordynacja podziału personelu na tymczasowy i stały oraz zarządzanie zwolnieniami.

C. Usługi marketingowe, na przykład:

C.1. badanie, rozwój i koordynacja działalności marketingowej;

C.2. badanie, rozwój i koordynacja promocji handlowych;

C.3. badanie, rozwój i koordynacja 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. ochrona 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 płacenie 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 realizacja zwyczajnych i nadzwyczajnych czynności obsługi technicznej pomieszczeń i instalacji;
 - F.3. planowanie i realizacja 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. kontrola efektywności;
 - F.9. usługi inżynierskie.
- G. Kontrola jakości, na przykład:
 - G.1. tworzenie wysokiej jakości polityki i 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 powiązaniem;
 - H.2. bezpieczeństwo korporacyjne;
 - H.3. badania i rozwój;
 - H.4. zarządzanie nieruchomościami i infrastrukturą;
 - H.5. usługi logistyczne;
 - H.6. zarządzanie inwentarzem;
 - 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.

Załącznik nr 2 Katalog kosztów akcjonariusza

Koszty akcjonariusza obejmują w szczególności:

A. Koszty działalności związanej ze strukturą prawną podmiotu powiązanego:

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

A.2. Koszty emisji akcji podmiotu powiązanego;

A.3. Koszty zarządu podmiotu związane ze statutowymi zadaniami dyrektora jako członka zarządu;

A.4. Koszty związane ze stosowaniem przez podmiot powiązany prawa podatkowego (zwroty podatków, prowadzenie księgowości, itp.).

B. Koszty związane z wymogami w zakresie sprawozdawczości podmiotu włącznie z konsolidacją sprawozdań:

B.1. Koszty skonsolidowanego sprawozdania finansowego podmiotu powiązanego;

B.2. Koszty skonsolidowanego sprawozdania finansowego;

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

B.4. Koszty związane z audytem podmiotu powiązanego.

C. Koszty pozyskiwania funduszy na nabycie swoich udziałów.

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 podmiot powiązany koszty audytu ksiąg rachunkowych innego podmiotu powiązanego, jeśli jest on prowadzony wyłącznie w jego interesie;

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

D.3. Koszty technologii informacyjnych;

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

E. Koszty reorganizacji podmiotów powiązanych, pozyskania nowych członków lub zniesienia podziału.

F. 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).

G.1. Koszty związane z relacjami z inwestorami podmiotu powiązanego;

G.2. Koszty konferencji prasowych i innych metod komunikacji z:

(i) akcjonariuszami podmiotu powiązanego,

(ii) analitykami finansowymi,

(iii) funduszami oraz

(iv) pozostałymi udziałowcami podmiotu powiązanego.

H. Analiza i wdrożenie struktury kapitalizacji podmiotów powiązanych.

I. Koszty podwyższenia kapitału akcyjnego podmiotu powiązanego.

J. Innego rodzaju działalność uznawana za działalność akcjonariusza: działalność związana z przyjęciem i wykonywaniem zasad statutowych oraz zasad postępowania w odniesieniu do „ładu korporacyjnego” przez podmioty powiązane.

Uzasadnienie

I. Część ogólna

Przedłożony projekt rozporządzenia przewiduje wprowadzenie zmian w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób fizycznych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób fizycznych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz.U. z 2009 r. Nr 160, poz. 1268), zwanego dalej: „rozporządzeniem”.

Należy zauważyć, iż art. 25 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.; dalej: updof) oraz rozporządzenie stanowią podstawę dla określenia dochodów podmiotów powiązanych w drodze oszacowania przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej.

Rozporządzenie wypełnia delegację Ministra Finansów do określenia, w drodze rozporządzenia, sposobu i trybu określania dochodów w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych. Delegacja ta stanowi, iż rozporządzenie ma uwzględniać w szczególności wytyczne Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD).

Celem niniejszej nowelizacji jest uwzględnienie zmian postanowień Wytycznych OECD w sprawie Cen Transferowych dla Przedsiębiorstw Wielonarodowych oraz Administracji Podatkowych (dalej: Wytyczne OECD). Wytyczne OECD zostały opracowane na zasadzie konsensusu wszystkich państw członkowskich OECD, w celu zapewnienia większego bezpieczeństwa w zakresie transakcji jakie podmioty powiązane realizują między sobą w globalnej skali, tak aby uniknąć podwójnego ekonomicznego opodatkowania.

Nowelizacja dotyczy zmian, które zostały dokonane w 2010 r. w zakresie wyboru najbardziej prawidłowej metody dla danych okoliczności sprawy, analizy porównywalności transakcji, restrukturyzacji działalności.

Zmiany wprowadzone w 2010 r. do Wytycznych OECD wynikały z faktu, iż Wytyczne OECD obowiązujące do 2010 r. zostały opracowane ok. 15 lat wcześniej. Postanowienia zawarte w Wytycznych OECD nie odpowiadały w pełni bieżącej rzeczywistości gospodarczej oraz praktyce w zakresie stosowania cen transakcyjnych przez podatników i administracje podatkowe różnych jurysdykcji podatkowych. Wskazywały na to uwagi środowisk biznesowych – głównie przedsiębiorstw międzynarodowych. W szczególności, Wytyczne OECD nie uwzględniały trudności w uzyskiwaniu danych porównawczych od podmiotów niezależnych. Wytyczne OECD nie obejmowały również problematyki restrukturyzacji działalności, w związku z czym niezbędne było wypracowanie wytycznych w tym zakresie, w szczególności biorąc pod uwagę coraz powszechniejsze zjawisko restrukturyzacji działalności w obrębie grup podmiotów powiązanych.

Opisane zmiany Wytycznych OECD były kilkakrotnie konsultowane ze środowiskami biznesowymi i akademickimi z całego świata przed ich zaakceptowaniem przez państwa członkowskie OECD.

Ponadto, przedłożony projekt rozporządzenia ma na celu wprowadzenie do polskiego systemu podatkowego ustaleń zawartych w Komunikacie Komisji Europejskiej z dnia 25 stycznia 2011 r. do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie prac Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych (COM(2011)16final).

Komunikat Komisji Europejskiej zawierający załącznik nr 1 w sprawie Wytycznych Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych w sprawie usług o niskiej wartości dodanej świadczonych wewnątrz grup został zaakceptowany w stanowisku rządu polskiego. Proponuje się uzupełnienie treści rozporządzenia o szczególne przepisy dotyczące tego rodzaju usług wykonywanych pomiędzy podmiotami powiązаныmi.

Kwestie związane z ustalaniem zgodności z zasadą wartości rynkowej wynagrodzenia za usługi świadczone pomiędzy podmiotami powiązаныmi porusza rozdział VII Wytycznych OECD. Wytyczne OECD wskazują szeroką gamę usług, które mogą być świadczone pomiędzy podmiotami powiązаныmi oraz zakres korzyści wynikających ze świadczenia takich usług.

Usługi te, ze względu na ich dostępność i znaczenie dla funkcjonowania podmiotów powiązanych dzieli się na dwie grupy. Pierwszą stanowią usługi o niskiej wartości dodanej, tj. takie, które wspomagają działalność podmiotu będącego odbiorcą usługi, są ogólnie lub łatwo dostępne, mają rutynowy charakter i nie generują istotnej wartości dodanej ani dla usługodawcy, ani dla odbiorcy, np. usługi administracyjne, techniczne, finansowe i handlowe, usługi zarządzania, koordynacji i kontroli. Pozostała grupa wymagająca wyraźnego rozdzielenia to usługi, których wykonywanie jest kluczowe lub istotne z punktu widzenia działalności podmiotów powiązanych, np. usługi w dziedzinie innowacyjności badań i rozwoju, własności intelektualnej, usług finansowych lub innych, które odgrywają znaczącą rolę w handlu lub wiążą się z możliwością generowania wysokich zysków przy dużym ryzyku.

Wytyczne Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych koncentrują się na usługach o niskiej wartości dodanej.

Niniejsza nowelizacja ma na celu doregulowanie istniejących przepisów § 19 rozporządzenia w obecnym brzmieniu, dotyczących ustalania oraz oceny stosowania przez podmioty powiązane zasady wartości rynkowej w odniesieniu do świadczonych przez nie usług pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Doregulowanie to następuje poprzez dodanie nowego paragrafu 22a zawierającego szczególne rozwiązania dotyczące usług o niskiej wartości dodanej.

Nowelizacja, w ślad za pracami Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych, ma na celu zmniejszenie kompleksowości kontroli usług o niskiej wartości dodanej świadczonych pomiędzy podmiotami powiązаныmi, przy jednoczesnym wskazaniu najkorzystniejszego i najskuteczniejszego sposobu weryfikacji przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej ustalania przez podmioty powiązane warunków w zakresie świadczonych pomiędzy nimi usług o niskiej wartości dodanej i ich zgodności z warunkami ustalonymi pomiędzy podmiotami niezależnymi.

Wprowadzane zmiany mają również na celu uwzględnienie w przepisach krajowych postanowień dotyczących prowadzenia procedur w sprawie eliminacji podwójnego ekonomicznego opodatkowania w sprawach trójstronnych. Jako sprawę trójstronną określa się sytuację kiedy dwa państwa uzgodnią, iż w ramach procedury wzajemnego porozumiewania się nie są w stanie w całości wyeliminować podwójnego opodatkowania dochodów podmiotów powiązanych ze względu na fakt, że podmiot powiązany, mający siedzibę w trzecim państwie członkowskim w znaczny sposób przyczynił się do osiągnięcia wyniku niezgodnego z zasadą ceny rynkowej. Postanowienia te stanowią załącznik nr 2 do Komunikatu Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie prac Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych (COM(2011)16final).

Wprowadzane przepisy przewidują możliwość prowadzenia procedur trójstronnych. Wprowadzane przepisy wskazują również, że minister właściwy do spraw finansów publicznych może przystąpić do procedury trójstronnej jako obserwator lub jako aktywny uczestnik.

II. Omówienie poszczególnych przepisów

§ 3 ust. 1

Obecnie obowiązujący przepis rozporządzenia stanowi, iż organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej określają w drodze oszacowania dochód podmiotu powiązanego w wysokości, jaką ustaliłyby między sobą niezależne podmioty.

Modyfikacja delegacji do wydania rozporządzenia w art. 25 updof z 2011 r. stanowi, iż rozporządzenie powinno uwzględniać treść Wytycznych OECD. Biorąc pod uwagę powyższe, proponuje się doprecyzowanie § 3 ust. 1 w celu odzwierciedlenia zasady, na podstawie której dokonuje się oszacowania dochodu podmiotu powiązanego, wskazanej zarówno w Wytycznych OECD oraz art. 25 ust. 1 updof. Doprecyzowanie to polega na wskazaniu, iż w celu oszacowania dochodu podmiotu powiązanego należy dokonać porównania warunków, które zostały ustalone lub narzucone pomiędzy podmiotami powiązanymi do warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty (dalej: zasada cen rynkowych).

§ 3 ust. 2a i 2b

Obecnie obowiązujący przepis § 3 ust. 2 rozporządzenia stanowi, iż w celu oszacowania dochodu podmiotu powiązanego stosuje się 5 metod wskazanych w art. 25 updof oraz w rozporządzeniu. W ustępie tym nie określono szczegółowych zasad wyboru metody określania dochodów podatników w drodze oszacowania cen. Wybór metody określenia dochodu w drodze oszacowania cen jest obecnie wskazany w różnych częściach rozporządzenia: § 4 ust. 4, § 12 ust. 3, § 15 ust. 1.

Modyfikacja delegacji do wydania rozporządzenia w art. 25 updof z 2011 r. stanowi, iż rozporządzenie powinno uwzględnić treść Wytycznych OECD. Biorąc powyższe pod uwagę, w związku z modyfikacją Wytycznych OECD w 2010 r. w zakresie stosowania metod szacowania, proponuje się uzupełnienie treści § 3 o ustępy 2a i 2b, które wprowadzają zasadę, iż w danej sprawie w celu oszacowania dochodu stosuje się najbardziej prawidłową dla danych okoliczności sprawy metodę określania dochodów podatników w drodze oszacowania, w oparciu o wypracowane przez OECD kryteria wyboru tej metody.

Do kryteriów tych zaliczyć należy: charakter transakcji, dostępność wiarygodnych informacji, w szczególności dotyczących porównywalnych transakcji lub podmiotów oraz stopień porównywalności transakcji lub podmiotów.

W przypadku, gdy w okolicznościach danej sprawy, przy uwzględnieniu kryteriów wyboru najbardziej adekwatnej metody określania dochodów podatników w drodze oszacowania cen, można w jednakowo wiarygodny sposób zastosować metody tradycyjne (tj. porównywalnej ceny niekontrolowanej, ceny odprzedaży i rozsądnej marży) oraz zysku transakcyjnego (marży transakcyjnej netto oraz podziału zysków), hierarchia metod została utrzymana.

Wprowadzone zmiany mają na celu efektywne zastosowanie zasady ceny rynkowej, o której mowa w art. 11 ust. 1 updof i w Wytycznych OECD. Wytyczne OECD wskazują kryteria wyboru metody najbardziej prawidłowej w oparciu o dostępne fakty i okoliczności.

§ 6 ust. 1, 1a, 3, 4

Obecnie obowiązujące przepisy § 6 rozporządzenia wymagają uzupełnienia o szczegółowe regulacje w zakresie przeprowadzania analizy porównywalności.

Modyfikacja delegacji do rozporządzenia w art. 25 updof z 2011 r. stanowi, iż rozporządzenie ma uwzględniać treść Wytycznych OECD. Biorąc pod uwagę powyższe, w związku z modyfikacją Wytycznych OECD w 2010 r. w zakresie porównywalności transakcji, proponuje się zmianę i uzupełnienie treści § 6 rozporządzenia.

Paragraf ten opisuje w sposób zbieżny ze zmienionymi w 2010 r. Wytycznymi OECD: czynniki określające porównywalność oraz wskazuje na sposób przeprowadzenia analizy porównywalności, poprzez zidentyfikowanie etapów niezbędnych do jej przeprowadzenia.

§ 10 pkt 6

Obecnie obowiązujące przepisy w § 10 rozporządzenia wskazują warunki ekonomiczne, jakie należy wziąć pod uwagę dokonując analizy porównywalności transakcji.

Modyfikacja delegacji do rozporządzenia w art. 25 updof z 2011 r. stanowi, iż rozporządzenie ma uwzględniać treść Wytycznych OECD. Biorąc pod uwagę powyższe, proponuje się uzupełnienie treści § 10 rozporządzenia o pkt 6 przedstawiający dodatkowe warunki ekonomiczne, jakie należy wziąć pod uwagę tj.: czas trwania transakcji, a także istnienie cyklu ekonomicznego, biznesowego lub cyklu życia produktu.

Proponowane zmiany mają uzupełnić katalog uznanych czynników porównywalności za warunki ekonomiczne. Wyodrębnienie tych czynników wynika z praktycznego stosowania przepisów o cenach transakcyjnych, a doświadczenia organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej wskazują na istotny wpływ tych czynników na cenę transakcji.

§ 11 ust. 1 pkt 4

Obecnie obowiązujące przepisy w § 11 rozporządzenia określają strategie gospodarcze jakie należy wziąć pod uwagę dokonując analizy porównywalności transakcji.

Modyfikacja delegacji do rozporządzenia w art. 25 updof z 2011 r. stanowi, iż rozporządzenie ma uwzględniać treść Wytycznych OECD. Biorąc pod uwagę powyższe, proponuje się uzupełnienie treści § 11 rozporządzenia o pkt 4, tj. o dodatkową możliwą do zastosowania przez podmiot powiązany strategię gospodarczą, którą stanowi wprowadzanie na rynek innowacyjnych produktów lub usług.

Proponowane zmiany wynikają z praktycznego stosowania przepisów o cenach transferowych i z doświadczenia co do stosowanych przez podmioty powiązane strategii gospodarczych.

§ 12 ust. 3

Obecnie obowiązujący przepis rozporządzenia stanowi, iż przy określaniu dochodów podmiotów powiązanych pierwszeństwo stosowania przyznaje się metodzie porównywalnej ceny niekontrolowanej.

Modyfikacja delegacji do rozporządzenia w art. 25 updof z 2011 r. stanowi, iż rozporządzenie ma uwzględniać treść Wytycznych OECD. Biorąc pod uwagę powyższe, w związku z modyfikacją Wytycznych OECD w 2010 r. w zakresie wprowadzenia zasady stosowania najbardziej prawidłowej metody określania dochodów podmiotów powiązanych w drodze oszacowania, która została zaimplementowana w § 3 ust. 2a, proponuje się uchylene ust. 3.

§ 17 ust. 1a

§ 17 rozporządzenia określa sposób stosowania metody podziału zysków.

W związku z modyfikacją delegacji do rozporządzenia w art. 25 updof z 2011 r., zgodnie z którą rozporządzenie ma uwzględniać Wytyczne OECD oraz w związku z modyfikacją Wytycznych OECD w 2010 r., proponuje się uzupełnienie treści § 17, który opisuje metodę podziału zysków, o ustęp 1a. Zaproponowane uzupełnienie treści przepisów dotyczy sposobu określenia kwoty zysku do podziału (zastosowanie identycznych standardów rachunkowości oraz w identycznej walucie).

§ 22

§ 22 rozporządzenia określa w jaki sposób stosuje się zasadę cen rynkowych do prac badawczo-rozwojowych.

W związku z modyfikacją delegacji do rozporządzenia w art. 25 updof z 2011 r., zgodnie z którą rozporządzenie ma uwzględniać Wytyczne OECD, oraz w związku z modyfikacją Wytycznych OECD w 2010 r., proponuje się zmianę treści § 22, tak aby ewentualne korzyści z uzyskanych wyników badań zostały przypisane do danego podmiotu powiązanego na podstawie wyników analizy porównywalności transakcji, o której mowa w rozdziale 2 rozporządzenia.

§ 22a oraz załączniki nr 1 i 2

Projekt wprowadza zasadę, zgodnie z którą w przypadku przedłożenia przez podmiot powiązany opisu transakcji dotyczącej usług o niskiej wartości dodanej, organy podatkowe i organy kontroli skarbowej dokonują badania warunków ustalonych przez podmioty powiązane dla tego rodzaju transakcji na podstawie przedłożonego opisu, przy zachowaniu prawa organów do żądania dodatkowych wyjaśnień i dokumentów. Projektowane przepisy wskazują również elementy, które powinny zostać ujęte w opisie.

Nowelizacja przewiduje wprowadzenie definicji usług o niskiej wartości dodanej wraz ze wskazaniem przykładowego katalogu tego rodzaju usług w załączniku nr 1 do rozporządzenia. Usługi takie świadczone są często na podstawie jednej umowy i wiążą się z pulą kosztów i kluczem podziału. W projekcie przewiduje się wskazanie kategorii kosztów, które powinny być traktowane jako ponoszone w związku z wykonywaną usługą o niskiej wartości dodanej. Projekt zawiera definicję pojęcia wydatków akcjonariusza w związku z wyłączeniem ich z puli kosztów uznawanych jako związane z wykonywaną usługą. W załączniku nr 2 do rozporządzenia proponuje się wskazanie przykładowego katalogu kosztów akcjonariusza. Projekt przewiduje również wskazanie sposobu podziału kosztów ponoszonych przez podmioty powiązane w związku ze świadczonymi usługami o niskiej wartości dodanej.

Rozdział 5a § 23a

W obecnych przepisach nie znajdują się postanowienia dotyczące restrukturyzacji działalności.

Modyfikacja delegacji do rozporządzenia w art. 25 updof z 2011 r. stanowi, iż rozporządzenie ma uwzględniać treść Wytycznych OECD. Biorąc pod uwagę powyższe, w związku z modyfikacją Wytycznych OECD w 2010 r. w zakresie restrukturyzacji działalności, proponuje się w niniejszym zakresie dodanie w rozporządzeniu rozdziału 5a.

Restrukturyzacja działalności polega na przeniesieniu (również transgranicznym) między podmiotami powiązаныmi istotnych z ekonomicznego punktu widzenia funkcji, aktywów lub ryzyk.

Na istotność kwestii związanych z restrukturyzacją działalności wskazuje fakt, iż temat ten stał się przedmiotem prac OECD. Efektem prac było opracowanie w 2010 r. nowego rozdziału Wytycznych OECD (Rozdział IX). W Rozdziale IX Wytycznych OECD wskazano między innymi na: definicję restrukturyzacji działalności, szczególną istotność dokonania w ramach analizy porównywalności szczegółowej analizy ryzyk ekonomicznie istotnych, wskazania kryteriów przypisania tych ryzyk danemu podmiotowi powiązanemu.

Proponowane zmiany stanowią uszczegółowienie stosowania zasady ceny rynkowej w sytuacji przeprowadzenia przez podmioty powiązane restrukturyzacji działalności.

§ 2 pkt 7 i 8 oraz § 25

Wprowadzane przepisy przewidują możliwość prowadzenia procedur trójstronnych, tj. mających na celu wyeliminowanie podwójnego opodatkowania w przypadkach, w których nie jest wystarczające porozumienie pomiędzy dwoma państwami bezpośrednio zaangażowanymi ze względu na fakt, iż podmiot powiązany - zgodnie z definicją zawartą w konwencji arbitrażowej lub właściwej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania, mając siedzibę w państwie trzecim w znaczny sposób przyczynił się do osiągnięcia wyniku stanowiącego naruszenie zasady ceny rynkowej w serii transakcji lub w stosunkach handlowych lub finansowych. Sytuacja ta jest postrzegana jako sprawa trójstronna.

Wprowadzane przepisy wskazują również, że minister właściwy do spraw finansów publicznych może przystąpić do procedury trójstronnej jako obserwator lub jako aktywny uczestnik. W przypadku kiedy minister przystąpi jako uczestnik wszystkie przepisy dotyczące prowadzenia procedury mają odpowiednie zastosowania. Jest to bowiem sytuacja identyczna z procedurą dwustronną.

W przypadku natomiast kiedy minister będzie miał wyłącznie pozycję obserwatora, zgodnie z postanowieniami 6.2. c) zmienionego Kodeksu wspierającego, wszelkie kwestie proceduralne określone w rozporządzeniu nie będą miały zastosowania. Oznacza to również, że wynik procedury trójstronnej, do której przystąpił minister nie będzie wiążący.

III. Ocena skutków regulacji

1. Podmioty, na które oddziałuje akt normatywny

Projektowane rozporządzenie dotyczy szerokiej grupy podatników podatku dochodowego od osób prawnych, które zawierają transakcje z podmiotami powiązanymi.

2. Konsultacje społeczne

Projekt rozporządzenia zostanie poddany konsultacjom społecznym z przedstawicielami następujących podmiotów:

1. Business Centre Club
2. Konfederacja Pracodawców Polskich
3. Polska Rada Biznesu
4. Krajowa Izba Gospodarcza
5. Polska Konfederacja Pracodawców Prywatnych „Lewiatan”
6. Trójstronna Komisja ds. Społeczno-Gospodarczych
7. Związek Banków Polskich
8. Krajowa Izba Radców Prawnych
9. Krajowa Izba Biegłych Rewidentów

10. Krajowa Rada Doradców Podatkowych
11. Zarząd Głównego Stowarzyszenia Księgowych w Polsce
12. Polska Izba Ubezpieczeń
13. Związek Rzemiosła Polskiego
14. Komisja Wspólna Rządu i Samorządu Terytorialnego
15. Izba Gospodarcza Towarzystw Emerytalnych
16. Izba Zarządzających Funduszami i Aktywami
17. Przewodniczący Ogólnopolskiego Porozumienia Związków Zawodowych (OPZZ)
18. Przewodniczący Niezależnego Samorządowego Związku Zawodowego „Solidarność”
19. Stowarzyszenie Centrum Cen Transferowych (CCT)

Dodatkowo (w ramach uzgodnień międzyresortowych) projekt uzyska opinię:

1. Rządowego Centrum Legislacji
2. Prokuraturii Generalnej
3. Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów
4. Narodowego Banku Polskiego
5. Komisji Nadzoru Finansowego
6. Krajowego Depozytu Papierów Wartościowych
7. Giełdy Papierów Wartościowych

Zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. Nr 169, poz. 1414, z późn. zm.), projekt rozporządzenia podlega udostępnieniu w Biuletynie Informacji Publicznej z chwilą przekazania do uzgodnień z członkami Rady Ministrów. Od tego momentu każdy będzie mógł zgłosić zainteresowanie pracami nad projektem rozporządzenia (art. 7 ust. 1 ww. ustawy). Stosownie do § 11a ust. 1 i ust. 2 pkt 1 uchwały Nr 49 Rady Ministrów z dnia 19 marca 2002 r. Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. Nr 13, poz. 221, z późn. zm.), organ wnioskujący udostępnia projekt rozporządzenia w Biuletynie Informacji Publicznej Rządowego Centrum Legislacji.

3. Wpływ na sektor finansów publicznych, w tym budżet państwa i budżety jednostek samorządu terytorialnego

W przypadku propozycji dotyczącej uproszczonej kontroli podatkowej usług o niskiej wartości dodanej można spodziewać się pozytywnego wpływu na budżet państwa ze względu na założenie, iż mniej kompleksowa kontrola podatkowa usług o niskiej wartości dodanej skutkować ma skróceniem czasu trwania takich kontroli, a w związku z tym również ograniczeniem kosztów tych kontroli obciążających budżet państwa. Z uwagi jednak na brak danych w projektowanym zakresie trudno ocenić stopień ograniczenia kosztów wspomnianych kontroli.

Wejście pozostałych zmian pozostanie bez wpływu na sektor finansów publicznych, w tym budżet państwa i budżety jednostek samorządu terytorialnego, co wynika z faktu, iż są to zmiany porządkujące.

Wdrożenie i realizacja projektowanego rozporządzenia nastąpi w ramach obecnych kosztów funkcjonowania administracji podatkowej.

4. Wpływ aktu normatywnego na rynek pracy.

Wejście w życie przepisów niniejszego rozporządzenia powinno pozostać bez wpływu na rynek pracy.

5. Wpływ aktu normatywnego na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, w tym na funkcjonowanie przedsiębiorstw.

W przypadku propozycji dotyczącej uproszczonej kontroli podatkowej usług o niskiej wartości dodanej można spodziewać się pozytywnego wpływu na funkcjonowanie przedsiębiorstw związanego ze skróceniem czasu trwania takich kontroli, a w związku z tym również ograniczeniem kosztów tych kontroli dla podatników. Z uwagi jednak na brak danych w projektowanym zakresie trudno ocenić stopień ograniczenia kosztów kontroli z tego tytułu.

Wejście pozostałych zmian pozostanie bez wpływu na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, w tym na funkcjonowanie przedsiębiorstw, co wynika z faktu, iż są to zmiany porządkujące.

6. Wpływ aktu normatywnego na sytuację i rozwój regionalny.

Wejście w życie przepisów niniejszego rozporządzenia powinno pozostać bez wpływu na sytuację i rozwój regionalny.

7. Wstępna ocena zgodności projektu z prawem Unii Europejskiej.

Projekt rozporządzenia jest zgodny z prawem Unii Europejskiej.

Osoby właściwe w zakresie projektu:

*Monika Laskowska
Zastępca Dyrektora
w Departamencie Podatków Dochodowych
Ministerstwa Finansów
tel. 0 22 694 38 69
Monika.Laskowska@mofnet.gov.pl*

*Jakub Jarzembowski
Starszy Specjalista
w Wydziale ds. Uprzednich Porozumień Cenowych
w Departamencie Podatków Dochodowych
Ministerstwa Finansów
tel. 0 22 694 34 13
Jakub.Jarzembowski@mofnet.gov.pl*

DD7/0301/251/JJR/2012