

## 1267

ROZPORZĄDZENIE MINISTRA FINANSÓW<sup>1)</sup>

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**

Na podstawie art. 25 ust. 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, z późn. zm.<sup>2)</sup>) zarządza się, co następuje:

## Rozdział 1

## Przepisy ogólne

§ 1. 1. Przepisy rozporządzenia regulują sposób i tryb określania, w drodze oszacowania dochodów, o których mowa w art. 25 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, oraz sposób i tryb eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych.

2. Przepisy rozporządzenia stosuje się odpowiednio przy określaniu części dochodu podatnika niema-

jącego miejsca zamieszkania lub siedziby na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, prowadzącego działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, oraz podatnika posiadającego miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, prowadzącego działalność poprzez zagraniczny zakład położony na terytorium innego państwa, podlegającej przypisaniu temu zakładowi.

3. Stosowanie uregulowań zawartych w przepisach rozporządzenia ma na celu określenie oraz opodatkowanie dochodów, które mogą być racjonalnie uznane za uzyskane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, a w przypadku podmiotów mających miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, również dochodów uzyskanych za granicą, jeżeli racjonalnie mogą być przypisane tym podmiotom.

4. Przepisów rozporządzenia nie stosuje się w przypadku transakcji, w których cena lub sposób określenia ceny przedmiotu takiej transakcji wynika z ustaw i wydanych na ich podstawie aktów normatywnych.

§ 2. Ilekroć w rozporządzeniu jest mowa o:

- 1) podmiocie — oznacza to osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej;
- 2) podmiocie krajowym — oznacza to podmiot krajowy w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. — Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.<sup>3)</sup>);
- 3) podmiocie zagranicznym — oznacza to podmiot zagraniczny w rozumieniu przepisów ustawy wymienionej w pkt 2;
- 4) podmiotach powiązanych — oznacza to podmioty, między którymi istnieją powiązania oraz relacje, o których mowa w art. 25 ust. 1 i 4—6a ustawy wymienionej w § 1 ust. 1;
- 5) podmiotach niezależnych — oznacza to podmioty, między którymi nie występują powiązania oraz relacje, o których mowa w pkt 4;
- 6) zagranicznym zakładzie — oznacza to zagraniczny zakład w rozumieniu art. 5a pkt 22 ustawy wymienionej w § 1 ust. 1.

<sup>1)</sup> Minister Finansów kieruje działem administracji rządowej — finanse publiczne, na podstawie § 1 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 16 listopada 2007 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów (Dz. U. Nr 216, poz. 1592).

<sup>2)</sup> Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2000 r. Nr 22, poz. 270, Nr 60, poz. 703, Nr 70, poz. 816, Nr 104, poz. 1104, Nr 117, poz. 1228 i Nr 122, poz. 1324, z 2001 r. Nr 4, poz. 27, Nr 8, poz. 64, Nr 52, poz. 539, Nr 73, poz. 764, Nr 74, poz. 784, Nr 88, poz. 961, Nr 89, poz. 968, Nr 102, poz. 1117, Nr 106, poz. 1150, Nr 110, poz. 1190, Nr 125, poz. 1363 i 1370 i Nr 134, poz. 1509, z 2002 r. Nr 19, poz. 199, Nr 25, poz. 253, Nr 74, poz. 676, Nr 78, poz. 715, Nr 89, poz. 804, Nr 135, poz. 1146, Nr 141, poz. 1182, Nr 169, poz. 1384, Nr 181, poz. 1515, Nr 200, poz. 1679 i Nr 240, poz. 2058, z 2003 r. Nr 7, poz. 79, Nr 45, poz. 391, Nr 65, poz. 595, Nr 84, poz. 774, Nr 90, poz. 844, Nr 96, poz. 874, Nr 122, poz. 1143, Nr 135, poz. 1268, Nr 137, poz. 1302, Nr 166, poz. 1608, Nr 202, poz. 1956, Nr 222, poz. 2201, Nr 223, poz. 2217 i Nr 228, poz. 2255, z 2004 r. Nr 29, poz. 257, Nr 54, poz. 535, Nr 93, poz. 894, Nr 99, poz. 1001, Nr 109, poz. 1163, Nr 116, poz. 1203, 1205 i 1207, Nr 120, poz. 1252, Nr 123, poz. 1291, Nr 162, poz. 1691, Nr 210, poz. 2135, Nr 263, poz. 2619 i Nr 281, poz. 2779 i 2781, z 2005 r. Nr 25, poz. 202, Nr 30, poz. 262, Nr 85, poz. 725, Nr 86, poz. 732, Nr 90, poz. 757, Nr 102, poz. 852, Nr 143, poz. 1199 i 1202, Nr 155, poz. 1298, Nr 164, poz. 1365 i 1366, Nr 169, poz. 1418 i 1420, Nr 177, poz. 1468, Nr 179, poz. 1484, Nr 180, poz. 1495 i Nr 183, poz. 1538, z 2006 r. Nr 46, poz. 328, Nr 104, poz. 708 i 711, Nr 107, poz. 723, Nr 136, poz. 970, Nr 157, poz. 1119, Nr 183, poz. 1353 i 1354, Nr 217, poz. 1588, Nr 226, poz. 1657 i Nr 249, poz. 1824, z 2007 r. Nr 35, poz. 219, Nr 99, poz. 658, Nr 115, poz. 791 i 793, Nr 176, poz. 1243, Nr 181, poz. 1288, Nr 191, poz. 1361 i 1367, Nr 192, poz. 1378 i Nr 211, poz. 1549, z 2008 r. Nr 97, poz. 623, Nr 141, poz. 888, Nr 143, poz. 894, Nr 209, poz. 1316, Nr 220, poz. 1431 i 1432, Nr 223, poz. 1459 i Nr 228, poz. 1507 oraz z 2009 r. Nr 3, poz. 11, Nr 6, poz. 33, Nr 19, poz. 100, Nr 69, poz. 587, Nr 79, poz. 666, Nr 91, poz. 741, Nr 97, poz. 800, Nr 115, poz. 964, Nr 125, poz. 1035 i 1037, Nr 127, poz. 1052 i Nr 157, poz. 1241.

<sup>3)</sup> Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2005 r. Nr 85, poz. 727, Nr 86, poz. 732 i Nr 143, poz. 1199, z 2006 r. Nr 66, poz. 470, Nr 104, poz. 708, Nr 143, poz. 1031, Nr 217, poz. 1590 i Nr 225, poz. 1635, z 2007 r. Nr 112, poz. 769, Nr 120, poz. 818, Nr 192, poz. 1378 i Nr 225, poz. 1671, z 2008 r. Nr 118, poz. 745, Nr 141, poz. 888, Nr 180, poz. 1109 i Nr 209, poz. 1316, 1318 i 1320 oraz z 2009 r. Nr 18, poz. 97, Nr 44, poz. 362, Nr 57, poz. 466, Nr 131, poz. 1075 i Nr 157, poz. 1241.

§ 3. 1. Organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej określają w drodze oszacowania dochód podmiotu powiązanego w wysokości, jaką ustaliłyby między sobą niezależne podmioty.

2. W celu oszacowania dochodu, o którym mowa w ust. 1, stosuje się wyłącznie metody, o których mowa w § 12—14 oraz § 15—18, z zachowaniem zasad określonych w rozdziale 2. Oszacowany w ten sposób dochód uznaje się za wartość rynkową.

3. Szacowanie, o którym mowa w ust. 1, obejmuje w szczególności wszelkiego rodzaju transakcje, w wyniku których dochodzi do przeniesienia własności lub przekazania do używania dóbr materialnych i niematerialnych oraz udzielania pożyczek (kredytów) i świadczenia usług oraz realizacji wspólnych przedsięwzięć, o których mowa w § 23.

§ 4. 1. Organy podatkowe lub organy kontroli skarbowej ustalają wartość rynkową przedmiotu transakcji między podmiotami powiązanymi w oparciu o dostępne dla tych organów informacje, mogące mieć wpływ na określenie tej wartości.

2. Przy ustalaniu wartości rynkowej przedmiotu transakcji oraz określaniu na tej podstawie dochodu organy podatkowe lub organy kontroli skarbowej zapewniają podatnikom możliwość czynnego udziału w każdym stadium postępowania, a w szczególności przedstawienia tym organom dokumentów, notatek oraz innych danych, na podstawie których dokonywana była kalkulacja ceny.

3. Przy ustalaniu wartości rynkowej przedmiotu transakcji organy podatkowe lub organy kontroli skarbowej nie biorą pod uwagę okoliczności, które nie mogły być znane stronom transakcji w dniu jej zawarcia, a które, jeśli byłyby znane, mogłyby powodować określenie przez strony wyższej lub niższej wartości przedmiotu takiej transakcji.

4. Jeżeli podatnik dokonał ustalenia wartości rynkowej przedmiotu transakcji w oparciu o metodę lub metody określone w § 12—14 i przedstawi organom podatkowym lub organom kontroli skarbowej dane, o których mowa w ust. 2, oraz dokumentację podatkową, o której mowa w art. 25a ustawy wymienionej w § 1 ust. 1, a rzetelność i obiektywność przedstawionych danych nie budzi uzasadnionych wątpliwości, organy te dokonują ustalenia wartości rynkowej przedmiotu takiej transakcji, stosując metodę przyjętą uprzednio przez podatnika, chyba że użycie innej metody, w świetle przepisów rozporządzenia, w szczególności rozdziału 2 oraz posiadanych danych, jest bardziej właściwe.

§ 5. 1. Jeżeli w transakcji (transakcjach) między podmiotami powiązanymi ustalone zostały warunki mniej korzystne dla jednego z podmiotów od warunków, jakie ustaliłyby podmioty niezależne, a jednocześnie w innej transakcji (transakcjach) między tymi samymi podmiotami określone zostaną warunki bardziej korzystne dla tego podmiotu, organy podatkowe lub organy kontroli skarbowej nie dokonują korekty cen przedmiotów takich transakcji, w przypadkach gdy mniejsze korzyści uzyskane w związku z pierwszą transakcją (transakcjami) są skompensowane większymi korzyściami uzyskanymi w związku z tą inną transakcją (transakcjami).

2. Kompensatę, o której mowa w ust. 1, należy uznać za zgodną z warunkami rynkowymi, jeżeli takiej kompensaty dokonałyby podmioty niezależne.

## Rozdział 2

### Analiza porównywalności transakcji

§ 6. 1. Przy przeprowadzaniu analizy porównywalności transakcji między podmiotami powiązanymi z transakcjami dokonywanymi przez podmioty niezależne należy uwzględnić różnice w zakresie ekonomicznie istotnych cech porównywanych transakcji, w stopniu, w jakim cechy te mogą mieć wpływ na wartość rynkową ustaloną w tych transakcjach.

2. Za porównywalne uznać można takie transakcje, w których żadna z ewentualnych różnic pomiędzy porównywanymi transakcjami lub pomiędzy podmiotami zawierającymi te transakcje nie mogłaby w sposób istotny wpłynąć na cenę przedmiotu takiej transakcji na wolnym rynku lub można dokonać racjonalnie dokładnych poprawek eliminujących istotne efekty takich różnic.

3. Do czynników określających porównywalność transakcji należą w szczególności:

- 1) cechy przedmiotu transakcji;
- 2) cechy podmiotów transakcji;
- 3) warunki transakcji;
- 4) warunki ekonomiczne występujące w czasie i miejscu, w którym dokonano transakcji;
- 5) strategia gospodarcza.

§ 7. 1. Przy przeprowadzaniu analizy porównywalności przedmiotów transakcji między podmiotami powiązanymi z przedmiotami transakcji dokonywanych przez podmioty niezależne należy uwzględnić różnice cech charakterystycznych produktów, usług lub innych świadczeń, które są przedmiotem porównywanych transakcji, w zakresie, w jakim cechy te mogą mieć wpływ na wartość rynkową przedmiotów transakcji oraz stosowaną metodę.

2. W szczególności cechami charakterystycznymi przedmiotów transakcji mającymi wpływ na wartość rynkową, podlegającymi uwzględnieniu przy określaniu porównywalności wartości rynkowej tych przedmiotów na danym rynku, są w przypadku:

- 1) dóbr materialnych — fizyczne cechy tych dóbr, ich jakość, trwałość, dostępność, ewentualne obciążenia ich prawami osób trzecich, dostępność dóbr oraz usług z nimi związanych, a także wielkość dostawy;
- 2) dóbr niematerialnych — forma lub rodzaj transakcji, czas trwania i stopień ochrony tych dóbr oraz przewidywane korzyści związane z wykorzystywaniem tych dóbr;
- 3) usług oraz innych świadczeń — rodzaj, zakres i jakość takich usług i świadczeń.

3. W przypadku gdy stosowana metoda nie wymaga ścisłej porównywalności przedmiotów transakcji, analiza porównywalności, o której mowa w ust. 1, powinna być przeprowadzona w odniesieniu do branży, której dotyczy dana transakcja, ze szczególnym uwzględnieniem postanowień § 8 i 10.

§ 8. 1. Przy przeprowadzaniu analizy porównywalności podmiotów dokonujących transakcji na danym rynku należy uwzględnić przebieg transakcji, w tym funkcje, jakie wykonują dane podmioty w porównywanych transakcjach, uwzględniając analizę zaangażowanych przez nie aktywów, obejmującą również dobra materialne i niematerialne niezaliczone do aktywów, kapitał ludzki oraz ponoszone ryzyka.

2. Analiza podmiotów uczestniczących w transakcji powinna określać, którzy z uczestników transakcji wykonują funkcje, angażują aktywa oraz ponoszą ryzyka ekonomicznie ważne, to jest takie, które są najważniejsze dla tworzenia wartości i zysków powstających w wyniku transakcji.

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

- 1) rodzaje funkcji pełnionych przez strony transakcji;
- 2) rodzaj i wartość zaangażowanych aktywów i dóbr materialnych, w szczególności gruntów, budynków, budowli, lokali, maszyn, urządzeń, środków transportu;
- 3) rodzaj i wartość zaangażowanych aktywów i dóbr niematerialnych;
- 4) stopień zaangażowania kapitału ludzkiego;
- 5) rodzaje i podział ryzyka gospodarczego i odpowiedzialności stron transakcji.

§ 9. 1. Analiza porównywalności transakcji powinna uwzględniać warunki określone w porównywanych transakcjach w takim stopniu, w jakim różnice między tymi warunkami mogą mieć wpływ na wartość rynkową przedmiotu transakcji.

2. Do warunków transakcji mogących mieć wpływ na wartość rynkową przedmiotów porównywanych transakcji zaliczyć można w szczególności:

- 1) terminy, warunki i formy płatności;
- 2) okres, w jakim realizowana jest transakcja, oraz czynniki związane z upływem czasu;
- 3) terminowość realizacji transakcji;
- 4) zabezpieczenia realizacji transakcji.

§ 10. Analiza porównywalności transakcji dokonywanych na różnych rynkach powinna uwzględniać warunki istniejące na porównywanych rynkach w takim stopniu, w jakim warunki te mają wpływ na wartość rynkową transakcji zawieranych na tych rynkach. Zaliczyć do nich należy w szczególności:

- 1) wielkość i położenie danego rynku oraz charakter tego rynku (detaliczny lub hurtowy);

2) stosunek podaży do popytu na dane dobra lub usługi, siłę nabywczą konsumentów, siłę przetargową dostawców oraz stopień konkurencji;

3) dostępność dóbr i usług substytucyjnych oraz ryzyko z tym związane;

4) istotę i zakres rządowej regulacji rynku oraz stopień ryzyka prowadzenia działalności na danym rynku;

5) poziom i strukturę kosztów związanych z transakcją na danym rynku.

§ 11. 1. Analiza porównywalności transakcji powinna uwzględniać stosowaną strategię gospodarczą, w przypadku gdy miała ona wpływ na wartość transakcji. Strategia gospodarcza obejmuje w szczególności:

- 1) stosowanie cen promocyjnych przy wchodzeniu na dany rynek;
- 2) czasową obniżkę zysków w zamian za wyższe zyski długoterminowe;
- 3) ponoszenie przez pewien okres wyższych kosztów w celu utrzymania się na rynku lub zdobycia nowego.

2. Wpływ czynników związanych z realizacją deklarowanej przez podmiot strategii gospodarczej nie może być brany pod uwagę w przypadkach, gdy późniejsze działania tego podmiotu nie potwierdzają realizacji danej strategii, chyba że brak takiej realizacji wynika z przyczyn od podmiotu niezależnych, których nie mógł on przewidzieć, podejmując daną strategię.

## Rozdział 3

### **Podstawowe metody określania dochodów podatników w drodze oszacowania cen**

§ 12. 1. Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej polega na porównaniu ceny przedmiotu transakcji ustalonej w transakcjach między podmiotami powiązаныmi z ceną stosowaną w porównywalnych transakcjach przez podmioty niezależne i na tej podstawie określeniu wartości rynkowej przedmiotu transakcji zawartej między podmiotami powiązаныmi.

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

3. W przypadkach kiedy możliwe jest zastosowanie metody porównywalnej ceny niekontrolowanej, metodę tę stosuje się w pierwszej kolejności przed innymi metodami określonymi w przepisach rozporządzenia, chyba że zastosowanie innej metody pozwoli ustalić ceny w transakcjach na poziomie bardziej zbliżonym do wartości rynkowej przedmiotu takiej transakcji i umożliwi dokładniejsze określenie dochodów podatnika.

§ 13. 1. Metoda ceny odprzedaży polega na obniżeniu ceny określonej w transakcji danego podmiotu z podmiotem niezależnym, dotyczącej dóbr lub usług nabytych uprzednio przez ten dany podmiot od podmiotu z nim powiązanego, o marżę ceny odprzedaży. Tak ustalona cena może być uważana za cenę rynkową określoną w transakcji danego podmiotu z podmiotem z nim powiązany.

2. Marża ceny odprzedaży obejmuje wydatki bezpośrednie i, z zastrzeżeniem ust. 3, wydatki pośrednie, jakie poniósł dany podmiot w związku z tą transakcją, oraz odpowiednią dla tego typu transakcji stopę zysku. Jeżeli podmiot przed odprzedażą przetworzył lub w inny sposób spowodował zmianę wartości rzeczy lub usługi, zmianę tę uwzględnia się przy dokonywaniu korekty ceny, o której mowa w ust. 1.

3. Marża ceny odprzedaży nie obejmuje wydatków stanowiących równowartość ceny przedmiotu transakcji oraz kosztów ogólnych zarządu, to jest kosztów działania jednostki jako całości oraz kosztów zarządzania tą jednostką.

4. Marżę ceny odprzedaży ustala się poprzez odniesienie do poziomu marży, jaką ten sam podmiot stosuje w porównywalnych transakcjach zawieranych z podmiotami niezależnymi, lub marży stosowanej w porównywalnych transakcjach przez podmioty niezależne.

5. Przy określaniu wysokości marży ceny odprzedaży uwzględnia się w szczególności:

- 1) czynniki związane z upływem czasu pomiędzy pierwotnym zakupem a odprzedażą, w tym dotyczące zmian na rynku w zakresie kosztów, kursów walut, inflacji;
- 2) zmiany stanu i stopnia zużycia rzeczy lub praw będących przedmiotem transakcji, w tym będące wynikiem postępu technicznego w danej dziedzinie;
- 3) wyłączne prawo odprzedaży do sprzedaży określonych rzeczy lub praw, mogące wpływać na decyzję o zmianie marży.

§ 14. 1. Metoda rozsądnej marży („koszt plus”) polega na ustaleniu ceny sprzedaży rzeczy i praw oraz świadczenia usług w transakcji danego podmiotu z podmiotem powiązanym na poziomie sumy bazy kosztowej i narzutu zysku, porównywalnych do bazy kosztowej i narzutu zysku ustalanych pomiędzy podmiotami niezależnymi, które uwzględniają porównywalne funkcje, ponoszone ryzyka oraz angażowane aktywa.

2. Przez bazę kosztową w tej metodzie rozumie się sumę kosztów bezpośrednio związanych z nabyciem lub wytworzeniem we własnym zakresie przedmiotu transakcji oraz kosztów pośrednich, z wyłączeniem kosztów ogólnych zarządu, to jest kosztów działania jednostki jako całości oraz kosztów zarządzania tą jednostką.

3. W metodzie rozsądnej marży narzut zysku jest kalkulowany w oparciu o bazę kosztową.

4. Narzut zysku w stosunku do określonej bazy kosztowej, o którym mowa w ust. 3, ustala się poprzez odniesienie do poziomu zysku, jaki ten sam podmiot stosuje w porównywalnych transakcjach z podmiotami niezależnymi, lub zysku stosowanego w porównywalnych transakcjach przez podmioty niezależne.

## Rozdział 4

### Określanie dochodów przy zastosowaniu metod zysku transakcyjnego

§ 15. 1. W przypadkach gdy nie można określić dochodów za pomocą metod określonych w § 12—14, dopuszcza się zastosowanie metod zysku transakcyjnego, polegających na określaniu dochodów na podstawie zysku, jakiego racjonalnie mógłby oczekiwać dany podmiot uczestniczący w transakcji.

2. Metody zysku transakcyjnego należy stosować tak, aby nie zwiększać obciążeń podatkowych podmiotu wyłącznie z powodu osiągnięcia zysków niższych niż zyski przeciętnie osiągnane przez inne podmioty, jeżeli mniejszy zysk lub nieosiągnięcie zysku przez dany podmiot przypisać można czynnikom ekonomicznym lub organizacyjnym.

§ 16. Przy określaniu dochodów z transakcji realizowanych przez podmioty powiązane dopuszcza się stosowanie następujących metod zysku transakcyjnego:

- 1) metodę podziału zysków oraz
- 2) metodę marży transakcyjnej netto.

§ 17. 1. Metoda podziału zysków, o której mowa w § 16 pkt 1, polega na określeniu łącznych zysków, jakie w związku z daną transakcją (transakcjami) osiągnęły podmioty powiązane, oraz podziału tych zysków między te podmioty w takiej proporcji, w jakiej dokonałyby tego podziału podmioty niezależne.

2. Proporcjonalnego podziału zysków, który stosowałyby niezależne podmioty uczestniczące w danej transakcji (transakcjach), dokonuje się za pomocą:

- 1) analizy rezydualnej, która dzieli sumę zysków uzyskanych w związku z daną transakcją (transakcjami) przez podmioty powiązane uczestniczące w tej transakcji (transakcjach) w dwóch etapach; w pierwszym etapie każdemu uczestnikowi transakcji przypisuje się podstawowy zysk odpowiedni dla danego rodzaju transakcji, jaki osiągają podmioty niezależne, pełniąc rutynowe funkcje, angażując typowe aktywa oraz ponosząc standardowe ryzyko w tego rodzaju transakcjach; w drugim etapie wszelkie pozostałe po podziale w pierwszym etapie zyski dzielone są pomiędzy podmioty powiązane uczestniczące w danej transakcji zgodnie z zasadami, jakie ustaliłyby podmioty niezależne uczestniczące w takiej transakcji, albo
- 2) analizy udziału, która dzieli między podmiotami powiązanymi połączony zysk z transakcji, które przedmiotem są dobra wytworzone lub ulepszone przez te podmioty, w oparciu o względną wartość działań podjętych przez każdy z powiązanych podmiotów, uwzględniając czynniki, o których mowa w § 8.

3. Podziału zysków, o których mowa w ust. 1, dokonuje się przez właściwe określenie przychodów uzyskanych przez każdy z podmiotów powiązanych oraz poniesionych kosztów związanych z daną transakcją (transakcjami).

§ 18. 1. Metoda marży transakcyjnej netto, o której mowa w § 16 pkt 2, polega na badaniu marży zysku netto, jaką uzyskuje podmiot w transakcji lub transakcjach z innym podmiotem powiązany, i określeniu jej na poziomie marży, jaką uzyskuje ten sam podmiot w transakcjach z podmiotami niezależnymi, lub marży uzyskiwanej w porównywalnych transakcjach przez podmioty niezależne.

2. Marżę transakcyjną netto, o której mowa w ust. 1, określa się poprzez odliczenie od przychodu osiągniętego w wyniku transakcji kosztów poniesionych w celu osiągnięcia tego przychodu, w tym także kosztów ogólnych zarządu.

3. Odliczenia kosztów ogólnych zarządu, o którym mowa w ust. 2, dokonuje się, uwzględniając proporcję, w jakiej pozostaje przychód uzyskany w związku z daną transakcją w ogólnej kwocie przychodów.

4. Stosując metodę marży transakcyjnej netto, należy uwzględnić różnice między podmiotami, których marże są porównywane, a w szczególności należy wziąć pod uwagę takie czynniki jak: konkurencja ze strony innych uczestników rynku i dóbr zamiennych, skuteczność i strategia zarządzania, pozycja rynkowa, różnice struktury kosztów i kosztu pozyskania kapitału oraz stopień doświadczenia w działalności.

## Rozdział 5

### Szczególne przypadki i warunki ustalania wartości rynkowej dóbr niematerialnych i usług

§ 19. 1. Przy określaniu wartości rynkowej dóbr niematerialnych lub usług w transakcjach między podmiotami powiązanymi organy podatkowe lub organy kontroli skarbowej w pierwszej kolejności badają, czy niezależne, racjonalnie działające podmioty zawarłyby taką transakcję na warunkach, jakie ustaliły podmioty powiązane.

2. W przypadkach kiedy racjonalnie oczekiwane korzyści podmiotu zawierającego taką transakcję są w sposób oczywisty mniejsze niż poniesione w związku z tą transakcją wydatki, a podmiot nie wskaże racjonalnych przyczyn uzasadniających ich poniesienie w określonej wysokości, organy podatkowe lub organy kontroli skarbowej zbadają prawidłowość określenia wysokości poniesionych wydatków.

3. Przy badaniu, o którym mowa w ust. 2, bierze się pod uwagę również inne koszty warunkujące korzystanie z danego dobra lub usługi.

4. Przepisów ust. 2 nie stosuje się, jeżeli z odrębnych przepisów wynika dla danego podmiotu obowiązek dokonania danej czynności prawnej.

§ 20. 1. Przy szacowaniu dochodów organy podatkowe lub organy kontroli skarbowej określają koszty ponoszone przez podmioty powiązane na reklamę, proporcjonalnie do osiąganych przez te podmioty korzyści z reklamy. Jeżeli jeden podatnik ponosi koszty

reklamy, z której korzyści osiąga również podmiot powiązany z tym podatnikiem, uznać wówczas należy, że ten pierwszy podmiot wykonuje usługi handlowe w granicach, w jakich odpowiadają one co do natury i zakresu usługom prowadzonym przez niezależne przedsiębiorstwo reklamowe.

2. W szczególności, w celu określenia proporcjonalności ponoszonych wydatków na reklamę, której prowadzenie przynosi potencjalne korzyści dwóm lub większej liczbie podmiotów powiązanych, uwzględnić należy, na jakich rynkach prowadzona jest reklama, oraz udział sprzedaży reklamowanych dóbr i usług poszczególnych podmiotów powiązanych na rynkach objętych reklamą.

§ 21. 1. Jeżeli podatnik udzieli podmiotowi powiązanemu z tym podatnikiem pożyczki (kredytu) lub otrzyma taką pożyczkę (kredyt) niezależnie od ich celu i przeznaczenia albo też udzieli lub otrzyma w jakiegokolwiek postaci gwarancję lub poręczenie, ceną rynkową za taką usługę są odsetki lub prowizja bądź inna forma wynagrodzenia, jakie uzgodniłyby za taką usługę, świadczoną na porównywalnych warunkach, podmioty niezależne.

2. Wartość rynkową odsetek określa się na podstawie wysokości najniższych odsetek, jakie dany podmiot musiałby zapłacić podmiotowi niezależnemu za uzyskanie kredytu (pożyczki) na podobny okres w porównywalnych warunkach.

3. Dokonując określenia, o którym mowa w ust. 2, należy uwzględnić wszystkie istotne okoliczności związane z konkretnym przypadkiem, a w szczególności:

- 1) kwotę pożyczki (kredytu) oraz okres, na jaki została udzielona;
- 2) charakter i cel pożyczki (kredytu);
- 3) ryzyko i zabezpieczenie pożyczki (kredytu), z uwzględnieniem specjalnych warunków, jakie pożyczkodawca (kredytodawca) mógłby przyznać pożyczkobiorcy (kredytobiorcy) niezależnemu;
- 4) walutę pożyczki (kredytu), ryzyko zmian kursów walut, kosztów środków zabezpieczających pożyczkę (kredyt) oraz środków ograniczających ryzyko zmiany kursów walut;
- 5) wysokość prowizji.

§ 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 przysługują zleceniodawcy. Dla określenia wysokości wynagrodzenia zleceniobiorcy za świadczenie takich usług właściwe jest zastosowanie metody, o której mowa w § 14.

§ 23. 1. Jeżeli podatnik uczestniczy w kosztach wspólnie ponoszonych przez podmioty powiązane na wytworzenie dóbr niematerialnych, wysokość ponoszonych przez podatnika obciążeń z tego tytułu uznać można za określoną zgodnie z zasadami rynku jedynie wówczas, gdy warunki takie, w świetle oczekiwanych korzyści z tytułu takiego uczestnictwa, akceptowałyby podmioty niezależne.

2. Warunki, o których mowa w ust. 1, dotyczą w szczególności proporcjonalnego do oczekiwanych korzyści obciążenia podmiotów tymi kosztami oraz, dodatkowo, proporcjonalnego do wysokości obciążeń podziału korzyści, które nie były oczekiwane (uwzględniane) przy określaniu tych warunków.

3. Jeżeli podatnik ma możliwość uzyskania porównywalnych korzyści w ramach porozumienia, o którym mowa w ust. 1, lub od podmiotu niezależnego i w jednym z tych przypadków podatnik ten będzie ponosił niższe wydatki, to dla celów określenia wartości rynkowej świadczeń tego podatnika należy przyjąć wartość niższą.

4. W przypadkach, o których mowa w ust. 1—3, przepis § 4 ust. 3 stosuje się odpowiednio.

## Rozdział 6

### Tryb dokonywania korekty zobowiązań podatkowych

§ 24. 1. W celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania dochodów podmiotów powiązanych, jeżeli dochody podatnika będącego podmiotem krajowym są przez administrację podatkową innego kraju włączone do dochodów podmiotu zagranicznego oraz odpowiednio opodatkowane w związku z określeniem przez tę administrację warunków, jakie byłyby uzgodnione między podmiotami niezależnymi, na wniosek podmiotu krajowego, minister właściwy do spraw finansów publicznych może dokonać korekty dochodów tego podatnika, o ile przepisy właściwych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, taką korektę przewidują.

2. Korekty, o której mowa w ust. 1, można dokonać w przypadku, gdy warunki określone przez administrację podatkową tego innego kraju, w świetle przepisów rozporządzenia, są zgodne z warunkami, jakie uzgodniłyby niezależne podmioty.

3. W przypadku dokonania korekty, o której mowa w ust. 1, właściwy organ podatkowy dokonuje zmiany wysokości zobowiązania podatkowego tego podatnika, w zakresie wynikającym z korekty.

## Rozdział 7

### Sposób i tryb eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych

§ 25. 1. W celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania dochodów podmiotów powiązanych podmiot krajowy może wystąpić do ministra właściwego do spraw finansów publicznych z wnioskiem o wszczęcie procedury wzajemnego porozumiewania na podstawie Konwencji z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych (Dz. U. z 2007 r. Nr 152, poz. 1080) lub na podstawie umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska. Wniosek powinien być złożony nie później niż przed upływem trzech lat od doręczenia podatnikowi lub podmiotowi z nim powiązanemu protokołu kon-

trolu albo decyzji podatkowej, które prowadzą lub mogą prowadzić do podwójnego opodatkowania, chyba że umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, będąca podstawą złożenia wniosku, określa inny termin. Bieg okresu trzyletniego rozpoczyna się od pierwszej z następujących dat: daty doręczenia protokołu kontroli albo daty doręczenia decyzji podatkowej.

2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych informuje w formie pisemnej:

- 1) podmiot krajowy o otrzymaniu wniosku, o którym mowa w ust. 1,
- 2) właściwe organy innych państw o złożeniu przez podmiot krajowy wniosku, o którym mowa w ust. 1, przesyłając jednocześnie kopię tego wniosku

— w terminie jednego miesiąca od dnia jego wpływu.

3. Wniosek, o którym mowa w ust. 1, powinien zawierać co najmniej:

- 1) dane identyfikacyjne podmiotu krajowego oraz podmiotów powiązanych, których procedura dotyczy, w szczególności: nazwę, adres miejsca zamieszkania lub siedziby, numer identyfikacji podatkowej;
- 2) opis stanu faktycznego sprawy, z uwzględnieniem istniejących powiązań między podmiotem krajowym a podmiotami powiązanymi, o których mowa w pkt 1;
- 3) określenie roku podatkowego, którego wniosek dotyczy;
- 4) kopie decyzji podatkowych, protokołów kontroli lub innych dokumentów świadczących o zaistnieniu podwójnego opodatkowania;
- 5) informacje dotyczące wszczętych przez podatnika lub podmioty powiązane, o których mowa w pkt 1, postępowań podatkowych lub sądowych, łącznie z wyrokami sądowymi wydanymi w sprawie;
- 6) uzasadnienie wniosku, w szczególności zawierające wyjaśnienie co do stosowania zasad określonych w art. 4 Konwencji, o której mowa w ust. 1;
- 7) oświadczenie podmiotu krajowego o gotowości bezzwłocznego udostępnienia ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych pełnej dokumentacji oraz udzielenia wszelkich informacji mogących mieć wpływ na wynik sprawy.

4. Na żądanie ministra właściwego do spraw finansów publicznych wskazane przez niego dokumenty w sprawie powinny być przetłumaczone na uzgodniony z właściwymi organami innych państw, których ten wniosek dotyczy, język roboczy.

5. Jeżeli wniosek nie zawiera wszystkich elementów wskazanych w ust. 3 i 4, minister właściwy do spraw finansów publicznych wzywa podmiot krajowy w terminie 2 miesięcy od dnia otrzymania wniosku do jego uzupełnienia.

6. Sprawę uznaje się za zgłoszoną z dniem wpływu wniosku, o którym mowa w ust. 1, zawierającego wszystkie elementy wskazane w ust. 3 i 4 lub z dniem wpływu ostatniego z dokumentów uzupełniających wnioski na wezwanie, o którym mowa w ust. 5.

7. Jeżeli w ocenie ministra właściwego do spraw finansów publicznych wniosek, o którym mowa w ust. 1, jest uzasadniony, a sprawa nie może być przez niego załatwiona w ramach procedur krajowych, w sposób uwzględniający wniosek podmiotu krajowego, wszczyna on procedurę wzajemnego porozumiewania, informując o tym właściwe organy innych państw, których ten wniosek dotyczy, załączając kopie informacji, o których mowa w ust. 3. Jednocześnie o wszczęciu procedury wzajemnego porozumiewania minister właściwy do spraw finansów publicznych informuje podmiot krajowy.

8. Minister właściwy do spraw finansów publicznych poinformuje — na podstawie dostępnych mu informacji — właściwe organy innych państw, których wniosek dotyczy, oraz podmiot krajowy o tym, czy wniosek został złożony w terminie określonym w ust. 1, oraz o dacie, od której liczony jest dwuletni okres określony w art. 7 ust. 1 Konwencji, o której mowa w ust. 1.

9. Procedura wzajemnego porozumiewania powinna zostać zakończona w terminie 2 lat od daty, o której mowa w ust. 10.

10. Bieg okresu dwuletniego, o którym mowa w ust. 9, rozpoczyna się od późniejszej z następujących dat:

- 1) daty doręczenia ostatecznej decyzji podatkowej lub dokumentu równoważnego;
- 2) daty zgłoszenia sprawy, o której mowa w ust. 6.

11. Podjęcie środków odwoławczych dostępnych w ramach prawa krajowego w sprawie objętej wnioskiem nie stoi na przeszkodzie prowadzeniu procedury, o której mowa w ust. 1. Prawomocny wyrok sądu w sprawie objętej wnioskiem wyłącza stosowanie art. 7 ust. 1 Konwencji, o której mowa w ust. 1.

12. Wynik zakończonej procedury, o której mowa w ust. 1, stanowi podstawę do wszczęcia postępowania w sprawie określenia wysokości dochodu lub straty podatnika.

13. Do procedury prowadzonej na wniosek złożony na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania przepisy ust. 3—8 oraz 11 i 12 stosuje się odpowiednio.

14. Przepisy ust. 9—12 stosuje się odpowiednio w przypadku przystąpienia ministra właściwego do spraw finansów publicznych do procedury wszczętej na podstawie Konwencji, o której mowa w ust. 1, przez właściwe władze innych państw.

15. Przepisy ust. 11 i 12 stosuje się odpowiednio w przypadku przystąpienia ministra właściwego do spraw finansów publicznych do procedury wszczętej na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, o których mowa w ust. 1, przez właściwe władze innych państw.

## Rozdział 8

### Przepisy przejściowe i końcowe

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

§ 27. Rozporządzenie wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia.<sup>4)</sup>

Minister Finansów: w z. *E. Suchocka-Roguska*

<sup>4)</sup> Niniejsze rozporządzenie było poprzedzone rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 10 października 1997 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów podatników w drodze oszacowania cen w transakcjach dokonywanych przez tych podatników (Dz. U. Nr 128, poz. 833 oraz z 2003 r. Nr 189, poz. 1856), które traci moc z dniem wejścia w życie niniejszego rozporządzenia, stosownie do brzmienia art. 12 ustawy z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 209, poz. 1316).