



FCT
FORUM CEN TRANSFEROWYCH

Rekomendacje Forum Cen Transferowych dotyczące opisu metody ceny odprzedaży

Opracowała: Grupa Robocza nr 3

INFORMACJE/ZASTRZEŻENIA:

WERSJA DO PUBLIKACJI, zatwierdzona podczas IX Forum Cen Transferowych 3 marca 2020 r.

Forum Cen Transferowych (FCT) stanowi zespół opiniodawczo-doradczy przy Ministrze Finansów (MF). FCT zostało powołane na podstawie Zarządzenia MF z dnia 27 kwietnia 2018 r. w sprawie utworzenia FCT (Zarządzenie). Zgodnie z Zarządzeniem, FCT przedstawia w formie pisemnej opinie, analizy, wnioski oraz propozycje dotyczące usprawnienia i uszczelnienia funkcjonowania systemu podatkowego w zakresie cen transferowych, które nie są wiążące dla MF. Ministerstwo Finansów nie ponosi zatem bezpośredniej lub pośredniej odpowiedzialności co do przekazywanej treści materiałów przygotowanych przez FCT lub grupę roboczą działającą przy FCT. W szczególności niniejszy materiał nie stanowi ani interpretacji, ani ogólnych wyjaśnień przepisów prawa podatkowego (objaśnień podatkowych) w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa. Materiał ten może natomiast zostać wykorzystany przez MF w związku z prowadzonymi pracami.

Warszawa, 3 marca 2020 r.

Spis treści

I. Uwagi wstępne i zastrzeżenia	2
II. Podstawy prawne.....	2
III Definicja.....	3
IV. Kryteria porównywalności dla metody ceny odprzedaży	4
V. Przykładowe transakcje, w których może zostać zastosowana metoda ceny odprzedaży.....	7
VI. Przykładowe trudności w stosowaniu metody ceny odprzedaży	7
VII. Przykładowe błędy w stosowaniu metody ceny odprzedaży.....	7
VIII. Porównanie z innymi metodami	8
IX. Przykład zastosowania metody ceny odprzedaży (porównanie wewnętrzne)	9

I. Uwagi wstępne i zastrzeżenia

Niniejszy dokument został opracowany dla stanu prawnego obowiązującego od 1 stycznia 2019 r.

Poniżej zaprezentowany został opis metody ceny odprzedaży jako metody **weryfikacji** cen transferowych.

II. Podstawy prawne

1. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z 15 lutego 1992 roku – w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2019 r.: znajdująca zastosowanie do dochodów z transakcji uzyskanych po 1 stycznia 2019 r. (dalej: **Ustawa CIT 2019**)

Art. 11d ust. 1

2. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21.12.2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. 2018 poz. 2491): przepisy obowiązujące od 1 stycznia 2019 r. (dalej: **Rozporządzenie TP 2019**)

§ 3 ust. 1., § 5 ust. 1-2, §11 ust. 1-3

3. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (wersja 2017 r., dalej: **Wytyczne OECD 2017**)

Rozdział II, Sekcja C (ust. 2.27 – 2.44)

W pierwszej kolejności należy stosować przepisy Ustawy CIT 2019 oraz Rozporządzenia TP. Wytyczne OECD stanowią natomiast "zbiór dobrych praktyk" oraz punkt odniesienia służący do wyboru właściwego kierunku interpretacyjnego przepisów regulujących materię cen transferowych.

III. Definicja

Zgodnie z § 11 ust. 1 – 3 Rozporządzenia TP 2019:

„§ 11. 1. Metoda ceny odprzedaży polega na kalkulacji ceny zakupu towaru lub usługi od podmiotu powiązanego w drodze obniżenia ceny sprzedaży tego towaru lub tej usługi podmiotowi niepowiązanemu o marżę ceny odprzedaży.

2. Marża ceny odprzedaży powinna zapewnić podmiotowi odprzedającemu pokrycie jego kosztów bezpośrednich i pośrednich, związanych z odprzedażą przedmiotu transakcji kontrolowanej, oraz zapewnić zysk odpowiedni do pełnionych przez ten podmiot funkcji, angażowanych aktywów i ponoszonego ryzyka.

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

Metoda ceny odprzedaży znajduje zastosowanie do weryfikacji ceny w przypadku transakcji, w których podmiot powiązany nabywa dobra lub usługi od podmiotu (-ów) powiązanych i odprzedaje je do podmiotów niepowiązanych. Istotę metody obrazuje poniższy schemat:

$$\begin{array}{c} \boxed{\text{Cena sprzedaży do podmiotu}} \\ \text{niepowiązanego} \\ \\ - \\ \\ \boxed{\text{Marża ceny odprzedaży rozumiana jako}} \\ \text{marża brutto (ze sprzedaży), która powinna} \\ \text{pokryć koszty bezpośrednie i pośrednie} \\ \text{związane z transakcją odprzedaży oraz} \\ \text{zapewnić odpowiedni zysk} \\ \\ = \\ \\ \boxed{\text{Cena nabycia od podmiotu}} \\ \text{powiązanego} \end{array}$$

Podatnik wskazuje / przyporządkowuje, które z poniesionych kosztów są związane z transakcją odprzedaży. Tym samym marża ceny odprzedaży różnić się będzie u podmiotów odprzedających (dalej **dystrybutorów**¹) o różnym profilu funkcjonalnym.

W związku z faktem, iż metoda ceny odprzedaży jest metodą stosowaną przez dystrybutora, marża ceny odprzedaży powinna zapewnić podmiotowi odprzedającemu pokrycie jego kosztów bezpośrednich i

¹ Nie istnieje legalna definicja dystrybutora. Pojęcie zostało wskazane na potrzeby niniejszego opracowania i zastosowania metody ceny odprzedaży.

pośrednich, związanych z odprzedażą przedmiotu transakcji kontrolowanej, oraz zapewnić zysk odpowiedni do pełnionych przez ten podmiot funkcji, angażowanych aktywów i ponoszonego ryzyka. Przykładowo koszty pośrednie mogą obejmować koszty reklamy, marketingu, utrzymywania sieci sprzedaży, transportu, magazynowania, konfekcjonowania.

Wartość kosztów, które marża ceny odprzedaży powinna pokryć znajduje odzwierciedlenie w księgach rachunkowych. Pomocniczo w celu identyfikacji kosztów związanych z odprzedażą podatnik może korzystać z ewidencji prowadzonych dla celów finansowych, zarządczych lub innych, a kryterium wyboru powinien stanowić ich związek z badaną transakcją kontrolowaną i wpływ na wartość odprzedawanego dobra lub usługi. Koszty bezpośrednie i pośrednie pokrywane przez marżę ceny odprzedaży mogą obejmować również koszty ogólnego zarządu i koszty finansowe, o ile są związane z badaną transakcją. W kalkulacji marży ceny odprzedaży uwzględnia się koszty niezależnie od ich ujęcia podatkowego. Zgodnie bowiem z zasadą niezależnego przedsiębiorcy, na potrzeby cen transferowych przeprowadza się rachunek ekonomiczny, taki jaki by przeprowadzał podmiot niezależny. Niezależny podmiot będzie oczekiwał takiej marży ceny odprzedaży, która umożliwi mu pokrycie kosztów jakie ponosi w związku z transakcją odprzedaży kupionego towaru lub usługi oraz rynkowy poziom zysku.

Kryteria porównywalności dla metody ceny odprzedaży

Zgodnie z § 5 ust. 1 Rozporządzenia TP 2019², za porównywalne można uznać takie transakcje, jeżeli spełniony jest przynajmniej jeden z poniższych warunków:

1. żadna z ewentualnych różnic pomiędzy porównywanymi transakcjami lub podmiotami nie może w sposób istotny wpłynąć na cenę przedmiotu takiej porównywalnej transakcji lub
2. można dokonać racjonalnie dokładnych korekt porównywalności eliminujących istotne efekty takich różnic.

Pod pojęciem „ceny” użytym w ww. przepisach należy rozumieć cenę transferową³, zatem w przypadku metody ceny odprzedaży, należy rozumieć wysokość realizowanej marży ceny odprzedaży w transakcjach odprzedaży do podmiotów niezależnych. Powyższy zapis znajduje się również w pkt. 2.29 Wytycznych OECD 2017. Wytyczne w zakresie metody ceny odprzedaży wskazują, że żadna z ewentualnych różnic pomiędzy porównywanymi transakcjami lub podmiotami nie może wpłynąć na marżę ceny odprzedaży.

Rozpatrując kryteria porównywalności dla celów metody ceny odprzedaży większe znaczenie będzie miało kryterium porównywalności funkcji niż samego przedmiotu transakcji. Powyższe wynika z tego, że marża ceny odprzedaży jest mniej wrażliwa na różnice w cechach charakterystycznych dóbr i usług niż cena. Dokonuje się również mniejszej ilości korekt ze względu na różnice w cechach samego przedmiotu transakcji, ponieważ mniej prawdopodobne jest, aby drobne różnice przedmiotów transakcji porównywalnych mogły wpłynąć na realizowaną marżę ceny odprzedaży⁴.

Kryteria porównywalności zostały określone w § 3 ust. 1 Rozporządzenia TP 2019.

² Podobnie ust. 2.15 Wytycznych OECD 2017.

³ Zgodnie z art. 11a ust. 1. uCIT pojęcie „cena transferowa” oznacza rezultat finansowy warunków ustalonych lub narzuconych w wyniku istniejących powiązań, w tym cenę, wynagrodzenie, wynik finansowy lub wskaźnik finansowy.

⁴ Por. pkt 2.29 wytycznych OECD 2017.

W przypadku metody ceny odprzedaży kryterium wskazane w § 3 ust. 1 pkt. 1 – cechy charakterystyczne dóbr, usług lub innych świadczeń ma mniej istotne znaczenie. Różnice w cechach charakterystycznych mogą w mniejszym stopniu wpływać na marżę ceny odprzedaży niż na cenę przedmiotu transakcji, dlatego też wymóg porównywalności cech charakterystycznych ma mniejsze znaczenie niż wymóg porównywalności funkcjonalnej. Powyższe potwierdzają również Wytyczne OECD 2017 pkt. 2.30. Należy jednocześnie pamiętać, że dobra lub usługi będące przedmiotem transakcji muszą, mimo pewnych różnic, być porównywalne, a większa porównywalność przedmiotu transakcji może przynieść lepsze efekty badania porównywalności.

W przypadku metody ceny odprzedaży istotne znaczenie ma porównywalność funkcjonalna, w szczególności funkcje, jakie pełnią podmioty w porównywanych transakcjach, angażowane przez nie aktywa oraz ponoszone ryzyka, z uwzględnieniem zdolności stron transakcji do pełnienia danej funkcji oraz ponoszenia danego ryzyka. Jeśli istnieją różnice w pełnionych funkcjach (z uwzględnieniem angażowanych aktywów i ponoszonego ryzyka), które mają wpływ na poziom realizowanej marży ceny odprzedaży, wówczas należy dokonać korekty w celu zniwelowania takich różnic.⁵ Bardziej znaczące/wyraźniejsze różnice w cechach charakterystycznych dóbr i usług mogą istotniej wpływać na różnice w funkcjach pełnionych przez strony transakcji⁶.

Badając porównywalność należy mieć również na względzie inne kryteria porównywalności określone w Rozporządzeniu TP 2019 (por. § 3. 1). W zależności od faktów i okoliczności niektóre kryteria mogą mieć większe znaczenie, jeśli wpływają na marżę ceny odprzedaży realizowaną w danej transakcji. np. warunki i przebieg transakcji, warunki ekonomiczne w danym czasie i miejscu, strategia gospodarcza, branża, rynki geograficzne, stopień konkurencji).

Wskazówki interpretacyjne odnośnie poszczególnych kryteriów porównywalności, można znaleźć w Wytycznych OECD 2017.

Przechodząc na grunt praktyki, należy wskazać, że przy stosowaniu metody ceny odprzedaży, poniższe czynniki mogą mieć szczególne znaczenie w kontekście rozpatrywania różnic między transakcjami porównywanymi w ramach stosowania metody ceny odprzedaży⁷:

1. Profil funkcjonalny stron transakcji (z uwzględnieniem wykonywanych funkcji, angażowanych aktywów, ponoszonego ryzyka, w tym zdolności do ponoszenia ryzyka); Różnice w profilu funkcjonalnym wpływają na porównywalność marży ceny odprzedaży. Jeśli istnieją różnice w profilu funkcjonalnym mające istotny wpływ na marżę ceny odprzedaży, należy dokonać odpowiednich korekt porównywalności.
2. W odniesieniu do pełnionych funkcji należy wskazać porównywalność profilu działalności oraz umiejscowienie na różnych szczeblach obrotu np.: (i) dystrybucja, (ii) sprzedaż hurtowa, (iii) sprzedaż detaliczna (iv) inny profil działalności; Powyższe przekłada się na wysokość marży ceny odprzedaży, która powinna odzwierciedlać czynności realizowane przez sprzedawcę (od minimalnych czynności agencyjnych do szerokich funkcji rynkowych pełnionych przez dystrybutora, np. reklama, marketing, sieć dystrybucyjna, obsługa gwarancyjna,⁸
3. Sposób prowadzenia działalności podmiotu porównywalnego (np. stosowane kanały dystrybucji: sprzedaż internetowa vs. tradycyjna), skala działalności oraz struktura i poziom ponoszonych kosztów.

⁵ Powyższe dotyczy również metody koszt plus.

⁶ Por. pkt 2.32 Wytycznych OECD 2017.

⁷ Przy określaniu kryteriów porównywalności i nadając im odpowiednią gradację, należy mieć na względzie tezy zaadresowane w Rozdziale III Wytycznych OECD 2017.

⁸ Por. pkt 2.37 Wytycznych OECD 2017.

4. Wpływ angażowanych przez stronę transakcji wartości niematerialnych na porównywalność (w szczególności w przypadku unikalnych wartości niematerialnych).
5. Wyłączne prawo odprzedawcy do odprzedaży przedmiotu transakcji na danym rynku / obszarze geograficznym; istnienie i konkurencyjność dóbr substytucyjnych oraz zakres geograficzny mogą determinować wartość tego prawa, a tym samym wpływać na wysokość marży ceny odprzedaży; czynnik istotny zarówno dla dostawcy jak i odprzedawcy (może stymulować odprzedawcę do większego zaangażowania w sprzedaż dóbr lub usług, bądź kreować monopol odprzedawcy na dane dobra lub usługi i generować wysoką sprzedaż bez większego wysiłku)⁹;
6. Czas realizacji transakcji; Metoda ceny odprzedaży jest bardziej odpowiednia, jeśli czas pomiędzy nabyciem a odprzedażą jest krótki. W dłuższym okresie może dojść do zmiany warunków rynkowych, stóp procentowych, kursów walutowych, poziomu kosztów oraz innych czynników, które należy wziąć pod uwagę przy kalkulacji marży ceny odprzedaży¹⁰;
7. Faktyczny przebieg transakcji realizowanych pomiędzy podmiotami. Transakcje nie zawsze realizowane są zgodnie z postanowieniami umów;
8. Różnice w ilości sprzedawanych dóbr, częstotliwości świadczonych usług (przykładowo porównywalna wielkość dostawy danego dobra);
9. Różnice w poziomie ryzyka pomiędzy porównywanymi transakcjami (np. ryzyko niewypłacalności, złych długów, ryzyko walutowe);
10. Różnice w rynkach (badanie porównywalności transakcji dokonywanych na różnych rynkach powinno uwzględniać warunki istniejące na porównywanych rynkach w takim stopniu, w jakim warunki te mają wpływ na marżę ceny odprzedaży na transakcjach zawieranych na tych rynkach, np.:
 - wielkość i położenie geograficzne danego rynku oraz charakter tego rynku (detaliczny lub hurtowy);
 - stosunek podaży do popytu na dane dobra lub usługi, siłę nabywczą konsumentów, siłę przetargową dostawców oraz stopień konkurencji;
 - dostępność dóbr i usług substytucyjnych oraz ryzyko z tym związane;
 - istotę i zakres rządowej regulacji rynku oraz stopień ryzyka prowadzenia działalności na danym rynku;
 - poziom i strukturę kosztów związanych z transakcją na danym rynku;
 - czas trwania transakcji, w szczególności istnienie cyklu ekonomicznego, biznesowego lub cyklu życia produktu;
 - faza cyklu gospodarczego na porównywanych rynkach;
11. inne warunki, które mogą wpływać na porównywalność (np. strategia biznesowa, wpływ polityki cenowej grupy na stosowane ceny, warunki umowne);
12. standardy rachunkowości, polityka rachunkowości oraz stosowane systemy księgowość (mogą powodować różnice w sposobie ujmowania elementów kalkulacyjnych bądź ich dokładności)¹¹.

Należy podkreślić, że powyższy katalog jest przykładowy i otwarty, a zastosowanie konkretnych czynników w konkretnym przypadku zależy od danego stanu faktycznego i okoliczności. W szczególności nie jest konieczna weryfikacja wszystkich ww. czynników, lecz tylko tych, które w danym stanie faktycznym są istotne dla celów badania porównywalności. Ponadto pewne różnice w zakresie poszczególnych kryteriów są dopuszczalne jeśli nie wpływają one istotnie na poziom ceny transferowej (marży ceny odprzedaży).

⁹ Por. pkt 2.40 Wytycznych OECD 2017.

¹⁰ Por. pkt 2.36 Wytycznych OECD 2017.

¹¹ Por. pkt 2.41 Wytycznych OECD 2017.

IV. Przykładowe transakcje, w których może zostać zastosowana metoda ceny odprzedaży

Metoda ceny odprzedaży może mieć zastosowanie przy takich transakcjach kontrolowanych jak:

- transakcje związane z dystrybucją dóbr lub usług nabytych uprzednio od podmiotów powiązanych, a następnie odprzedawanych do podmiotów niepowiązanych – np. transakcje realizowane przez dystrybutorów;
- transakcje kontrolowane o charakterze jak powyżej, dla których istnieje możliwość dokonania porównania wewnętrznego tj. porównania opartego o warunki transakcji realizowanych przez podmiot powiązany z podmiotami niepowiązanymi – o ile zachowana jest porównywalność transakcji kontrolowanej z transakcją niekontrolowaną wymagana dla metody ceny odprzedaży lub możliwe są wiarygodne korekty porównywalności.

Powyższe przykłady nie oznaczają, że w przypadku transakcji kontrolowanych podobnych do wyżej wymienionych, metoda ceny odprzedaży jest metodą najbardziej odpowiednią. Wybór metody zależy bowiem każdorazowo od faktów i okoliczności danej sprawy (transakcji kontrolowanej).

V. Przykładowe trudności w stosowaniu metody ceny odprzedaży

1. Trudność w pozyskaniu wiarygodnych informacji o:
 - a. cechach determinujących porównywalność w świetle metody ceny odprzedaży, w tym:
 - i. funkcjach pełnionych przez strony, ponoszonych ryzyk i zaangażowanych aktywów,
 - ii. strukturze i wysokości ponoszonych kosztów przez podmioty o podobnym profilu funkcjonalnym,
 - iii. prawach odprzedawcy zaangażowanych w transakcje porównywalne (np. wyłączna dystrybucja na danym rynku),
 - iv. czasie realizacji transakcji, cyklu biznesowym podmiotu porównywalnego;
 - b. przyjętej polityce rachunkowości, stosowanych systemach finansowo – księgowych, których jednolitość warunkuje porównywalność danych;
2. Kwantyfikacja i dokonanie racjonalnie dokładnych korekt porównywalności.
3. Wkład wartości dodanej dystrybutora w przedmiot transakcji. Gdy przed odprzedażą tożsamość towarów zostanie utracona lub zmodyfikowana (np. są przetwarzane lub włączane do bardziej skomplikowanego produktu) zastosowanie metody ceny odprzedaży może być bardzo trudne, niemożliwe bądź niewłaściwe¹²;

VI. Przykładowe błędy w stosowaniu metody ceny odprzedaży

1. Porównywanie transakcji z transakcjami realizowanymi przez podmioty mające inny profil funkcjonalny lub inną skalę działalności;
2. Pomijanie istotnych czynników mających wpływ na realizowaną marżę:
 - a. istotnych funkcji,
 - b. zaangażowanych aktywów,

¹² Por. pkt 2.35 Wytycznych OECD 2017.

- c. ponoszonego ryzyka;
3. Brak dokonania korekt eliminujących różnice pomiędzy transakcją badaną a porównywalną, która może przejawiać się jako wykorzystywanie nieporównywalnych danych w ramach porównania wewnętrznego – kalkulacja marży ceny odprzedaży z uwzględnieniem nieporównywalnych pozycji kosztowych (co wynika z braku porównywalności funkcjonalnej między transakcjami), nieporównywalnego wolumenu dóbr, zakresu świadczonych usług;
4. Porównywanie transakcji z transakcjami realizowanymi przez podmioty działające na różniących się rynkach (różne poziomy łańcucha dostaw), różnym zakresie geograficznym.

VII. Porównanie z innymi metodami

Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej

Podstawową różnicą między metodą ceny odprzedaży a metodą PCN, jest to, że przy stosowaniu metody ceny odprzedaży porównuje się poziom marży realizowanej w porównywalnej transakcji, podczas gdy w metodzie PCN porównaniu ulega cena porównywalnego produktu lub usługi w porównywalnych okolicznościach.

Założenia metody ceny odprzedaży dopuszczają różnice w cechach charakterystycznych dóbr lub usług, ponieważ tego typu różnice mają mniejszy wpływ na marżę niż na cenę nominalną. W przypadku metody PCN każda różnica materialna w cechach charakterystycznych dóbr lub usług może mieć wpływ na cenę i wymagać rozważenia właściwej korekty.

Zastosowanie metody ceny odprzedaży daje bardziej wiarygodne wyniki niż metoda PCN (zgodne z zasadą ceny rynkowej) w sytuacjach, w których spełnione jest kryterium porównywalności funkcjonalnej, a przedmiot badanych transakcji wykazuje różnice cech charakterystycznych dóbr lub usług.

Metoda koszt plus

Punktem wyjścia zastosowania metody ceny odprzedaży jest sprzedaż do podmiotów niepowiązanych, podczas gdy metoda koszt plus stosowana jest do transakcji, w których podmiot realizuje transakcje sprzedaży do podmiotu (ów) powiązanego (-nych).

Ponadto w przypadku metody ceny odprzedaży weryfikacji podlega wysokość marży ceny odprzedaży w realizowanej transakcji, podczas gdy metoda koszt plus weryfikuje wysokość narzutu realizowanego przez dany podmiot w odniesieniu do odpowiedniej bazy kosztowej

TNMM

Punktem wyjścia zastosowania metody ceny odprzedaży jest sprzedaż do podmiotów niepowiązanych. Metoda TNMM, może być stosowana do transakcji, w których podmiot realizuje sprzedaż do podmiotu (ów) z nim powiązanego (-nych) oraz niepowiązanych.

W przypadku metody TNMM weryfikacji podlega „marża zysku netto” w odniesieniu do odpowiedniej bazy. Bazę mogą stanowić przychody, koszty, aktywa lub ich elementy. W metodzie ceny odprzedaży weryfikacji podlega marża ceny odprzedaży, rozumiana jako marża brutto.

Metoda podziału zysku

Podstawowa różnica metodologiczna polega na tym, że w przypadku metody podziału zysku dokonuje się ustalenia ogólnej kwoty zysku do podziału, jak w związku z transakcją kontrolowaną osiągnięty podmioty powiązane („łączny zysk”) (weryfikowana jest łączna zyskowość stron transakcji i jej podział między strony), podczas gdy metoda ceny odprzedaży opiera się na porównaniu marż realizowanych w

Rekomendacje Forum Cen Transferowych dotyczące opisu metody ceny odprzedaży

transakcji kontrolowanej i transakcjach porównywalnych (weryfikowana jest zyskowość strony testowanej). Ponadto, metoda podziału zysku może zostać zastosowana w szczególności gdy działalność gospodarcza jest w wysokim stopniu zintegrowana lub gdy obie strony transakcji wnoszą unikalny i wartościowy wkład.

Metoda podziału zysku stosowana jest do szerszego spektrum transakcji, niż transakcje odprzedaży do podmiotów niepowiązanych dóbr/usług nabywanych przez odprzedawcę od podmiotów powiązanych.

VIII. Przykład zastosowania metody ceny odprzedaży (porównanie wewnętrzne)

Dystrybutor urządzeń elektrycznych (Dystrybutor) sprzedaje dwa rodzaje drobnego sprzętu gospodarstwa domowego (towar A i towar B), które nie stanowią wobec siebie dóbr substytucyjnych, do podmiotów niepowiązanych (hurtowni) w Polsce. Dystrybutor ponosi pełne ryzyko rynkowe związane ze sprzedażą towarów.

Towar A nabywany jest od producenta powiązanego (powiązany Producent), a towar B nabywany jest od producenta niepowiązanego (niepowiązany Producent). Koszty transportu ponoszone są przez Producentów i są wliczone w cenę sprzedaży towarów do Dystrybutora.

Przykład pozytywny

Nabycie od powiązanego Producenta – towar A

Cena sprzedaży towaru do podmiotów niepowiązanych:	125
Wartość sprzedanych towarów (nabytych od powiązanego Producenta):	(100)
Marża brutto:	25
Koszty bezpośrednie i pośrednie związane z odprzedażą towaru:	(15)
Zysk	10

Nabycie od niepowiązanego Producenta – towar B

Cena sprzedaży do podmiotów niepowiązanych:	150
Wartość sprzedanych towarów (nabytych od niepowiązanego Producenta):	(120)
Marża brutto:	30
Koszty bezpośrednie i pośrednie związane z odprzedażą towaru:	(20)
Zysk:	10

W wyniku badania porównywalności transakcji odprzedaży sprzętu B zakupionego od niepowiązanego Producenta z transakcją odprzedaży sprzętu A zakupionego od powiązanego Producenta ustalono, że warunki tych transakcji nie różnią się od siebie (uwzględniając pełnione funkcje, zaangażowane aktywa, ponoszone ryzyka, wolumen transakcji, terminy płatności i inne). Transakcje uznano zatem za porównywalne.

Rekomendacje Forum Cen Transferowych dotyczące opisu metody ceny odprzedaży

Ze względu na fakt, iż towary A i B nie są dobrami substytucyjnymi w powyższym przykładzie nie znajdzie zastosowania metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej. Metoda ceny odprzedaży natomiast może dać bardziej wiarygodne wyniki niż metoda marży transakcyjnej netto.

W zawiązku z faktem, że Dystrybutor dokonuje nabyć od powiązanego Producenta oraz niepowiązanego Producenta dysponuje danymi wewnętrznymi w zakresie realizowanych marż.

Marża brutto realizowana na transakcji odprzedaży towaru A wynosi 25, co stanowi 20% (relacja marży ceny odprzedaży do ceny sprzedaży do podmiotów niepowiązanych). Marża ceny odprzedaży towaru A pokrywa koszty bezpośrednie i pośrednie związane z transakcją oraz zapewnia dystrybutorowi zysk.

Z kolei marża brutto realizowana na transakcji odprzedaży towaru B wynosi 30, co stanowi 20% (relacja marży ceny odprzedaży do ceny sprzedaży do podmiotów niepowiązanych). Marża ceny odprzedaży towaru B pokrywa koszty bezpośrednie i pośrednie związane z transakcją oraz zapewnia dystrybutorowi zysk.

Dystrybutor realizuje marże ceny odprzedaży dóbr na tym samym poziomie zarówno w przypadku sprzedaży towaru A, jak i B. W konsekwencji cena transferowa określona została na poziomie rynkowym.

Powyżej wskazany przykład nie powinien być stosowany automatycznie do innych przypadków i zarówno wybór metody, jak i badanie porównywalności powinny być każdorazowo przeprowadzone w oparciu o fakty i okoliczności danego przypadku.

© Forum Cen Transferowych, marzec 2020

INFORMACJA: Rekomendacje zostały wypracowane przez Forum Cen Transferowych (FCT) stanowiące zespół opiniodawczo-doradczy przy Ministrze Finansów. Niniejszy dokument podlegający zatwierdzeniu przez FCT został przygotowany przez Grupę Roboczą nr 3 powołaną przez FCT, w skład której wchodzi następujące osoby: Aleksandra Chojnacka, Rafał Gorczyca, Katarzyna Malarek-Penkala, Agnieszka Murawska, Monika Palmowska, Anna Sokołowska, Ewelina Stamblewska-Urbaniak, Maja Seliga-Kret, Hanna Szarpak, Zbigniew Sznitowski przy współpracy z obserwatorami ze strony MF i KAS.