



**FCT**  
FORUM CEN TRANSFEROWYCH

## **Rekomendacje Forum Cen Transferowych dotyczące opisu metody koszt plus**

**Opracowała: Grupa Robocza nr 3**

### **INFORMACJE/ZASTRZEŻENIA:**

**WERSJA DO PUBLIKACJI, zatwierdzona podczas XIII Forum Cen Transferowych 28 września 2021 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, 28 września 2021 r.

## Spis treści

|   |   |
|---|---|
| Rekomendacje Forum Cen Transferowych dotyczące opisu metody koszt plus .....        | 1 |
| I. Uwagi wstępne i zastrzeżenia .....   | 2 |
| II. Podstawy prawne.....  | 2 |
| III. Definicja.....   | 3 |
| IV. Kryteria porównywalności dla metody koszt plus .....                            | 4 |
| V. Przykładowe transakcje, w których może zostać zastosowana metoda koszt plus..... | 7 |
| VI. Przykładowe trudności w stosowaniu metody koszt plus.....                       | 7 |
| VII. Przykładowe błędy w stosowaniu metody koszt plus.....                          | 7 |
| VIII. Porównanie z innymi metodami .....  | 8 |
| IX. Przykład zastosowania metody koszt plus (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 koszt plus 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, §12 ust. 1-3**

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

#### **Rozdział II, Sekcja D (ust. 2.45 – 2.61)**

**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 § 12 ust. 1 – 3 Rozporządzenia TP 2019:

„§ 12 1. Metoda koszt plus polega na ustaleniu ceny przedmiotu transakcji kontrolowanej na poziomie sumy bazy kosztowej i narzutu zysku, kalkulowanego w odniesieniu do bazy kosztowej.

2. Przez bazę kosztową rozumie się sumę kosztów bezpośrednio związanych albo sumę kosztów bezpośrednio lub pośrednio związanych z wytworzeniem we własnym zakresie lub nabyciem przedmiotu transakcji kontrolowanej.

3. Rynkową wartość narzutu zysku w stosunku do określonej bazy kosztowej ustala się poprzez odniesienie do poziomu narzutu zysku, jaki ten sam podmiot stosuje w porównywalnych transakcjach z podmiotami niepowiązanymi w odniesieniu do takiej samej bazy kosztowej, lub narzutu zysku stosowanego w porównywalnych transakcjach przez podmioty niepowiązane w odniesieniu do porównywalnej bazy kosztowej.”

Metoda koszt plus znajduje zastosowanie do weryfikacji ceny w przypadku transakcji sprzedaży dóbr lub świadczenia usług na rzecz podmiotów powiązanych, w których podmiot sprzedający ustala cenę na podstawie poniesionych kosztów (bezpośrednich albo bezpośrednich i pośrednich) powiększonych o narzut zysku. Istotę metody obrazuje poniższy schemat:

$$\begin{array}{c} \boxed{\text{Baza kosztowa (rozumiana jako suma kosztów bezpośrednio albo bezpośrednio i pośrednio związanych z transakcją)}} \\ \\ \times \\ \\ \boxed{\text{(1 + Narzut zysku)}} \\ \text{Narzut zysku zazwyczaj procentowy), tzw. narzut C+ lub narzut koszt-plus} \\ \\ = \\ \\ \boxed{\text{Cena sprzedaży do podmiotu powiązanego}} \end{array}$$

Kalkulacja bazy kosztowej dokonywana przez sprzedawcę/usługodawcę powinna uwzględniać sumę kosztów bezpośrednio związanych albo sumę kosztów bezpośrednio lub pośrednio związanych z wytworzeniem we własnym zakresie lub nabyciem przedmiotu transakcji kontrolowanej. W konsekwencji w przypadku metody koszt plus baza kosztowa może się różnić np. u podmiotów o różnym profilu funkcjonalnym lub działających w różnej branży lub oferujących produktów o różnym stopniu zaawansowania technologicznego. W szczególności w skrajnych przypadkach baza kosztowa może obejmować wyłącznie koszty bezpośrednie lub koszty bezpośrednie i pośrednie w tym koszty ogólnego zarządu (o ile związane z wytworzeniem we własnym zakresie lub nabyciem przedmiotu transakcji kontrolowanej). Przy ustalaniu zakresu bazy kosztowej podatnik powinien się kierować dostępnością danych porównawczych oraz specyfiką transakcji badanej.

W związku z koniecznością porównywalności baz kosztowych i dostępnością danych w tym zakresie w praktyce metoda C+ często ma zastosowanie w wariacie porównania wewnętrznego.

Wartość kosztów, które należy uwzględnić w kalkulacji bazy kosztowej należy ustalić zgodnie z rachunkiem kosztów stosowanym w danym przedsiębiorstwie. 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 dobra lub usługi. Jak wspomniano powyżej koszty bezpośrednie i pośrednie uwzględnione w kalkulacji bazy kosztowej mogą obejmować również koszty ogólnego zarządu, o ile są związane z badaną transakcją. W kalkulacji 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 dążył do pokrycia kosztów jakie ponosi w związku z transakcją oraz osiągnięcia rynkowego poziomu zysku.

#### **IV. Kryteria porównywalności dla metody koszt plus**

Zgodnie z § 5 ust. 1 Rozporządzenia TP 2019<sup>1</sup>, 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 transferową<sup>2</sup>, zatem w przypadku metody koszt plus, należy rozumieć wysokość realizowanego narzutu zysku w stosunku do porównywalnej bazy kosztowej w transakcjach realizowanych z podmiotami niezależnymi bądź transakcjach realizowanych przez niezależne podmioty.

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

W przypadku metody koszt plus 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 narzut koszt-plus niż na cenę przedmiotu transakcji, dlatego też wymóg porównywalności cech charakterystycznych ma mniejsze znaczenie niż wymóg porównywalności funkcjonalnej. Kwestia porównywalności cech charakterystycznych dóbr i usług jest jednak do pewnego stopnia istotna, ponieważ istniejące różnice mogą pociągać za sobą lub odzwierciedlać różnice w pełnionych funkcjach, ponoszonych ryzykach lub/i angażowanych aktywach. W konsekwencji należy pamiętać o (w miarę możliwości) zachowaniu porównywalności branży oraz asortymentu czy zaawansowania technologicznego produktu, dokładniejsza porównywalność dóbr lub usług daje bowiem lepszy wynik analizy porównywalności. W przypadku dóbr lub usług unikatowych lub o wyjątkowym charakterze należy zwrócić na porównywalność szczególną uwagę (o ile metoda C+ będzie miała w tym przypadku zastosowanie).

W przypadku metody C+ 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

<sup>1</sup> Podobnie ust. 2.47 Wytycznych OECD 2017.

<sup>2</sup> Zgodnie z art. 11a ust. 1. Ustawa CIT 2019 pojęcie „cena transferowa” oznacza rezultat finansowy warunków ustalonych lub narzuconych w wyniku istniejących powiązań, w tym cenę, wynagrodzenie, wynik finansowy lub wskaźnik finansowy.

ryzyka. Jeśli istnieją różnice w pełnionych funkcjach (z uwzględnieniem zaangażowanych aktywów i ponoszonego ryzyka), które mają wpływ na kalkulację bazy kosztowej oraz poziom realizowanego narzutu zysku, wówczas należy dokonać korekty w celu zniwelowania takich różnic.<sup>3</sup> Bardziej znaczące/ wyraźniejsze różnice w cechach charakterystycznych dóbr i usług mogą istotniej wpływać na różnice w funkcjach pełnionych przez strony transakcji, co będzie miało wpływ na kalkulację bazy kosztowej oraz wysokość narzutu zysku. W metodzie koszt plus szczególnie istotne jest zastosowanie porównywalnego narzutu zysku **w stosunku do porównywalnej bazy kosztowej** oraz, jeśli to konieczne, dokonanie odpowiednich korekt.

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 narzut C+ realizowany 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 do poszczególnych kryteriów porównywalności, można znaleźć w Wytycznych OECD 2017.

Przechodząc na grunt praktyki, należy wskazać, że przy stosowaniu metody koszt plus, poniższe czynniki mogą mieć szczególne znaczenie w kontekście rozpatrywania różnic między transakcjami porównywanymi w ramach stosowania metody koszt plus<sup>4</sup>:

1. Profil funkcjonalny stron transakcji (z uwzględnieniem wykonywanych funkcji, zaangażowanych aktywów, ponoszonego ryzyka, w tym zdolności do ponoszenia ryzyka); różnice w profilu funkcjonalnym wpływają na porównywalność bazy kosztowej oraz stosowanego narzutu zysku. Jeśli istnieją różnice w profilu funkcjonalnym mające istotny wpływ na kalkulację bazy kosztowej, należy dokonać odpowiednich korekt porównywalności;
2. W odniesieniu do pełnionych funkcji należy wskazać porównywalność profilu działalności np. usługa produkcyjna, *contract manufacturing*;
3. Wpływ zaangażowanych przez stronę transakcji wartości niematerialnych na porównywalność (w szczególności w przypadku unikalnych wartości niematerialnych);
4. Czas realizacji transakcji: 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 bazy kosztowej oraz narzutu zysku;
5. Warunki umowne;
6. Faktyczny przebieg transakcji realizowanych pomiędzy podmiotami;
7. Różnice w ilości/ wolumenie sprzedawanych dóbr, częstotliwości świadczonych usług (przykładowo porównywalna wielkość dostawy danego dobra);
8. Różnice w poziomie ryzyka pomiędzy porównywanymi transakcjami (np. ryzyko niewypłacalności, złych długów, ryzyko walutowe);

<sup>3</sup> Powyższe dotyczy również metody ceny odprzedaży.

<sup>4</sup> Przy określaniu kryteriów porównywalności i nadając im odpowiednią gradację, należy mieć na względzie tezy zaadresowane w Rozdziale III Wytycznych OECD 2017.

9. Różnice w rynkach (badanie porównywalności transakcji dokonywanych na różnych rynkach powinno uwzględniać warunki istniejące na porównywanych rynkach w takim stopniu, w jakim wpływają one na narzut koszt-plus, 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;
  - moment transakcji w czasie, w szczególności w kontekście cyklu życia produktu lub cyklu koniunkturalnego w danej branży/ gospodarce itd.;
  - faza cyklu gospodarczego na porównywanych rynkach;
10. inne warunki, które mogą wpływać na porównywalność (np. strategia biznesowa, wpływ polityki cenowej grupy na stosowane ceny);
11. standardy rachunkowości, polityka rachunkowości oraz stosowane systemy księgowo (mogą powodować różnice w sposobie ujmowania elementów kalkulacyjnych bądź ich dokładności)<sup>5</sup>.

**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 (bazę kosztową i narzut koszt-plus) lub można dokonać racjonalnych korekt eliminujących wpływ takich różnic. Zauważyć należy, że w wyniku zastosowania metody C+ zazwyczaj uzyskuje się zakres wyników. Dlatego dokonując weryfikacji rynkowego charakteru ceny transferowej należy uwzględnić czynniki właściwe dla sytuacji podatnika. W przypadku stosowania metody C+ może się okazać, że cały zakres wyników można uznać za spełniający zasadę ceny rynkowej. Powyższe oznacza, że w wielu sytuacjach miary tendencji centralnej takie jak mediana lub średnia arytmetyczna nie będą właściwe dla oceny rynkowego charakteru ceny<sup>6</sup>. Oznacza to, że jeżeli wynik podatnika mieści się w zakresie wyników próby danych porównawczych to osiągnięty wynik potwierdza rynkowy charakter ceny.**

<sup>5</sup> Por. pkt 2.52 Wytycznych OECD 2017.

<sup>6</sup> Patrz wytyczne OECD 2.77 – 2.80 oraz 3.55 – 3.66.

## V. Przykładowe transakcje, w których może zostać zastosowana metoda koszt plus

Metoda koszt plus może mieć zastosowanie przy takich transakcjach kontrolowanych jak:

1. Transakcje sprzedaży wyrobów gotowych, półproduktów, materiałów;
2. Transakcje usługowe o niskiej wartości dodanej;
3. Inne transakcje usługowe (usługi marketingowe, zarządzania, doradcze itp.);
4. Prace B+R na zlecenie;
5. Produkcja kontraktowa (*Contract/ Toll Manufacturing*);
6. 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 koszt plus lub możliwe są wiarygodne korekty porównywalności.

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

## VI. Przykładowe trudności w stosowaniu metody koszt plus

1. Trudność w pozyskaniu wiarygodnych informacji o:
  - a. przyjętej polityce rachunkowości, stosowanych systemach finansowo – księgowych, których jednolitość warunkuje porównywalność danych;
  - b. cechach determinujących porównywalność w świetle metody koszt plus, w tym:
    - i. funkcjach pełnionych przez strony, ponoszonych ryzyk i angażowanych aktywów,
    - ii. strukturze i wysokości ponoszonych kosztów przez podmioty o podobnym profilu funkcjonalnym,
    - iii. zaawansowania technologicznego produktu/usługi i angażowania własności intelektualnej co może mieć wpływ na wysokość bazy kosztowej i narzutu zysku,
    - iv. aktywach angażowanych w transakcje porównywalne (np. angażowanie aktywów dzierżawionych a własnych),
    - v. czasie realizacji transakcji, cyklu biznesowym podmiotu porównywalnego;
2. Kwantyfikacja i dokonanie racjonalnie dokładnych korekt porównywalności.

## VII. Przykładowe błędy w stosowaniu metody koszt plus

1. Porównywanie narzutu zysku na nieporównywalnej bazie kosztowej;
2. Porównywanie transakcji z transakcjami realizowanymi przez podmioty mające inną skalę działalności lub inny profil funkcjonalny w tym pomijanie istotnych czynników mających wpływ na realizowany narzut zysku:
  - a. istotnych funkcji,
  - b. zaangażowanych aktywów,
  - 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 narzutu C+ z uwzględnieniem nieporównywalnych pozycji kosztowych, nieporównywalnego wolumenu dóbr;

4. Porównywanie transakcji z transakcjami realizowanymi przez podmioty działające na różnych rynkach np. o różnym zakresie geograficznym;
5. Brak uwzględnienia „location savings” (oszczędności lokalizacji).

### **VIII. Porównanie z innymi metodami**

#### *Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej*

Podstawową różnicą między metodą koszt plus a metodą PCN jest to, że przy stosowaniu metody koszt plus porównuje się poziom narzutu zysku realizowanego w porównywanej transakcji, w stosunku do porównywalnej bazy kosztowej, podczas gdy w metodzie PCN porównaniu ulega cena porównywalnego produktu lub usługi w porównywalnych okolicznościach.

Założenia metody koszt plus dopuszczają różnice w cechach charakterystycznych dóbr lub usług, ponieważ tego typu różnice mają mniejszy wpływ na stosowany narzut zysku 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 koszt plus 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 ceny odprzedaży*

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 zysku realizowanego przez dany podmiot w odniesieniu do odpowiedniej bazy kosztowej

#### *TNMM*

W metodzie koszt plus weryfikacji podlega narzut zysku w odniesieniu do odpowiedniej bazy kosztowej. Bazę stanowią koszty bezpośrednio albo pośrednio związane z wytworzeniem we własnym zakresie lub nabyciem przedmiotu transakcji kontrolowanej.

Narzut "koszt plus" obliczamy w następujący sposób:

$$\text{Narzut zysku (\%)} = \frac{[(\text{przychód} - \text{baza kosztowa})/\text{baza kosztowa}] * 100\%}{}$$

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 C+ bazą zawsze są koszty). Przykładowe formuły wskaźników netto w formularzu TPR lub w opracowaniu forum dotyczącym TNMM. Metoda TNMM często jest wykorzystywana do weryfikacji rentowności na całej działalności.

#### *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 osiągnęły podmioty powiązane („łączny zysk”) (weryfikowana jest łączna zyskowność stron transakcji i jej podział między strony), podczas gdy metoda koszt plus opiera się na porównaniu narzutów zysku realizowanych w transakcji kontrolowanej i transakcjach porównywalnych (weryfikowana jest zyskowność 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.

### **IX. Przykład zastosowania metody koszt plus (porównanie wewnętrzne)**

#### **Przykład A.**

Producent rowerów (Producent) sprzedaje swoje produkty w kilku modelach: dziecięce, miejskie, crossowe, trekkingowe, górskie i rehabilitacyjne. Niektóre modele rowerów sprzedawane są w dwóch wariantach (wariant A – podstawowy i wariant B – wariant elektryczny) do podmiotu niepowiązanego jak i powiązanego. Przy czym brak jest sprzedaży takich samych modeli w takim samym wariantcie zarówno do podmiotu powiązanego jak i niepowiązanego. Koszty transportu ponoszone są przez nabywców i nie są wliczone w cenę sprzedaży produktów.

Ze względu na znaczące różnice zaawansowania technologicznego obu wariantów produktu (wariant A i B), kalkulując bazę kosztową Producent stosuje różne wartości narzutów zysku uzyskując zakładaną cenę wyjściową.

| L.p. | Nazwa produktu | Wartość % narzutu zysku dla podmiotu niepowiązanego | Wartość % narzutu zysku dla podmiotu powiązanego |
|------|----------------|---|--|
| 1.   | Wariant A      | 10-15   | 10-15  |
| 2.   | Wariant B      | 20-25   | 20-25  |

W wyniku badania porównywalności transakcji sprzedaży produktów w wariantcie A do podmiotu powiązanego i podmiotu niepowiązanego ustalono, że warunki tych transakcji nie różnią się od siebie (uwzględniając pełnione funkcje, angażowane aktywa, ponoszone ryzyka, wolumen transakcji, terminy płatności i inne). Transakcje uznano zatem za porównywalne.

W wyniku badania porównywalności transakcji sprzedaży produktów w wariantcie B do podmiotu powiązanego i podmiotu niepowiązanego ustalono, że warunki tych transakcji nie różnią się od siebie (uwzględniając pełnione funkcje, angażowane aktywa, ponoszone ryzyka, wolumen transakcji, terminy płatności i inne). Transakcje uznano zatem za porównywalne.

Ze względu na fakt, iż produkty w ramach wariantów A i B mają inne cechy charakterystyczne (różne modele rowerów), w powyższym przykładzie nie znajdzie zastosowania metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej. Metoda koszt plus natomiast może dać bardziej wiarygodne wyniki niż metoda marży transakcyjnej netto.

W zawiązku z faktem, że Producent dokonuje sprzedaż zarówno do podmiotu powiązanego i podmiotu niepowiązanego dysponuje danymi wewnętrznymi w zakresie kalkulacji bazy kosztowej oraz realizowanych narzutów zysku. Producent realizuje narzuty zysku na bazę kosztową na tym samym poziomie zarówno w przypadku sprzedaży do podmiotu powiązanego i niepowiązanego. W konsekwencji cena transferowa określona została na poziomie rynkowym.

#### **Przykład B.**

Producent urządzeń elektrycznych (Producent) sprzedaje cztery rodzaje drobnego sprzętu gospodarstwa domowego (produkt A – toster, produkt B - gofrownica, produkt C – opiekacz i produkt D – grill

elektryczny). Produkcja odbywa się na zlecenie. Produkt C jest sprzedawany do podmiotu powiązanego, natomiast Produkty A, B i D, do podmiotu niepowiązanego. Koszty transportu ponoszone są przez nabywców i nie są wliczone w cenę sprzedaży produktów.

Baza kosztowa transakcji kontrolowanych kalkulowana jest na podstawie następujących elementów:

|   | Produkt A | Produkt B  | Produkt C | Produkt D  |
|---|-----------|------------|-----------|------------|
| Koszty bezpośrednie związane z wytworzeniem<br>(zakup materiałów, robocizna bezpośrednia produkcyjna) | 50        | 80         | 60        | 90         |
| Koszty pośrednie związane z wytworzeniem  | 20        | 30         | 25        | 40         |
| <b>Suma bazy kosztowej</b>  | <b>70</b> | <b>110</b> | <b>85</b> | <b>130</b> |

Kalkulując cenę Producent stosuje narzuty zysku na bazę kosztową w zależności od rodzaju asortymentu.

| L.p. | Nazwa produktu             | Wartość % narzutu zysku dla podmiotu niepowiązanego | Wartość % narzutu zysku dla podmiotu powiązanego |
|------|----------------------------|---|--|
| 1.   | Produkt A                  | 10-12   | -  |
| 2.   | Produkt B                  | 13-16   | -  |
| 3.   | Produkt C                  | -   | 12-14  |
| 4.   | Produkt D                  | 14-17   | -  |
|      | Przedział wartości narzutu | 10 – 17   | 12-14  |

Spółka stosuje system rabatowy uzależniony od wolumenu sprzedaży. System rabatowy jest tożsamy dla podmiotów niepowiązanych i spółki dystrybucyjnej.

W wyniku badania porównywalności transakcji sprzedaży produktów A, B, C i D 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.

Ze względu na fakt, iż produkty A, B, C i D mają inne cechy charakterystyczne, w powyższym przykładzie nie znajdzie zastosowania metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej. Metoda koszt plus natomiast może dać bardziej wiarygodne wyniki niż metoda marży transakcyjnej netto.

W zawiązku z faktem, że Producent dokonuje sprzedaży zarówno do podmiotu powiązanego i podmiotu niepowiązanego dysponuje danymi wewnętrznymi w zakresie kalkulacji bazy kosztowej oraz realizowanych narzutów zysku.

Ponieważ Producent sprzedaje produkt C jedynie do podmiotu powiązanego, wartość narzutu zysku (12%-14%) została porównana do zakresu narzutów zysku stosowanych dla podmiotów niepowiązanych w przypadku których producent ma podobny profil funkcjonalny (10%-17%). Narzut zysku dla produktu C

Rekomendacje Forum Cen Transferowych dotyczące opisu metody koszt plus

mieści się w przedziale narzutów zysku stosowanych na produkty sprzedawane do podmiotu niepowiązanego. W konsekwencji cena transferowa określona została na poziomie rynkowym.

***Powyżej wskazane przykłady nie powinny być stosowane automatycznie do innych przypadków. Zarówno wybór metody, jak i badanie porównywalności powinny być każdorazowo przeprowadzone w oparciu o fakty i okoliczności danego przypadku.***

© Forum Cen Transferowych, wrzesień 2021

**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: Pani Aleksandra Chojnacka, Pan Rafał Gorczyca, Pani Katarzyna Malarek-Penkala, Pani Agnieszka Murawska, Pani Monika Palmowska, Pani Anna Sokołowska, Pani Ewelina Stamblewska-Urbaniak, Pani Maja Seliga-Kret, Pani Hanna Szarpak, przy współpracy z obserwatorami ze strony MF i KAS.