



Objaśnienia podatkowe w zakresie cen transferowych z 30 marca 2022 r.

Nr 6: Metoda ceny odprzedaży

Spis treści

Użyte skróty	3
Wstęp	4
Wyciąg z objaśnianych przepisów	5
A. Zasady użycia MCO	7
A.1. Zakres stosowania metody	7
A.2. Wybór podmiotu	9
A.3. Określenie marży ceny odprzedaży i kalkulacja ceny zakupu	9
A.4. Wybór wskaźnika rentowności	12
B. Kryteria porównywalności transakcji i podmiotów	12
C. Trudności i błędy w stosowaniu MCO	16
D. Porównanie z innymi metodami weryfikacji	17
E. Praktyczne zastosowanie MCO	18

PROJEKT

Użyte skróty

Ustawa o CIT	Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1800, z późn. zm.)
Ustawa o PIT	Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128, z późn. zm.)
Ordynacja podatkowa	Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, z późn. zm.)
Ustawa zmieniająca	Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r. poz. 2193, 2500, z 2020 r. poz. 1065)
Rozporządzenie TP 2019	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1444, z późn. zm.)
Rozporządzenie TPR	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2018 r. w sprawie informacji o cenach transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. poz. 2487, z późn. zm.)
Wytyczne OECD	Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych (ang. <i>OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations</i>), 2022
MCO	Metoda ceny odprzedaży
MPCN	Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej
MMTN	Metoda marży transakcyjnej netto

Wstęp

1. Niniejsze objaśnienia podatkowe mają zastosowanie do transakcji kontrolowanych realizowanych po 31 grudnia 2018 r., zgodnie z przepisami przejściowymi Ustawy zmieniającej.
2. Niniejsze objaśnienia podatkowe odnoszą się do przepisów dotyczących ustawy o CIT w zakresie stosowania metody ceny odprzedaży, obowiązujących od dnia 1 stycznia 2019 r. (w szczególności art. 11d ust. 1 ustawy o CIT, § 3 ust. 1, § 5, § 11 Rozporządzenia TP 2019).
3. Niniejsze objaśnienia podatkowe należy stosować odpowiednio do przepisów ustawy o PIT w zakresie stosowania metody ceny odprzedaży, obowiązujących od dnia 1 stycznia 2019 r. (art. 23p ust. 1 ustawy o PIT, § 3 ust. 1, § 5, § 11 rozporządzenia z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 870, z późn. zm.).
4. Mając na celu wyjaśnienie praktycznych aspektów związanych ze stosowaniem metody ceny odprzedaży oraz dążąc do zwiększenia bezpieczeństwa podatkowego podatników, przedstawia się niniejsze objaśnienia podatkowe.

PROJEKT

Wyciąg z objaśnianych przepisów

Ustawa o CIT

Art. 11d. 1. Ceny transferowe weryfikuje się, stosując metodę najbardziej odpowiednią w danych okolicznościach, wybraną spośród następujących metod:

- 1) porównywalnej ceny niekontrolowanej;
- 2) ceny odprzedaży;
- 3) koszt plus;
- 4) marży transakcyjnej netto;
- 5) podziału zysku.

2. W przypadku gdy nie jest możliwe zastosowanie metod, o których mowa w ust. 1, stosuje się inną metodę, w tym techniki wyceny, najbardziej odpowiednią w danych okolicznościach.

3. Przy wyborze metody najbardziej odpowiedniej w danych okolicznościach uwzględnia się w szczególności warunki, jakie zostały ustalone lub narzucone pomiędzy podmiotami powiązаныmi, dostępność informacji niezbędnych do prawidłowego zastosowania metody oraz specyficzne kryteria jej zastosowania.

Rozporządzenie TP 2019

§ 3. 1. W ramach badania porównywalności uwzględnia się w szczególności następujące kryteria porównywalności:

- 1) cechy charakterystyczne dóbr, usług lub innych świadczeń,
- 2) przebieg transakcji, w tym funkcje, jakie pełnią podmioty w porównywanych transakcjach, angażowane przez nie aktywa oraz ponoszone ryzyka, uwzględniając zdolność stron transakcji do pełnienia danej funkcji oraz ponoszenia danego ryzyka,
- 3) warunki transakcji określone w umowie, porozumieniu lub innym dowodzie dokumentującym te warunki,
- 4) warunki ekonomiczne występujące w czasie i miejscu, w których dokonano transakcji,
- 5) strategię gospodarczą,
– w zakresie, w jakim kryteria te mają lub mogą mieć istotny wpływ na warunki ustalone lub narzucone między podmiotami powiązаныmi.

§ 5. 1. Za porównywalne uznać można takie transakcje, w których żadna z ewentualnych różnic pomiędzy porównywanymi transakcjami lub podmiotami nie mogłaby w sposób istotny wpłynąć na cenę przedmiotu takiej porównywalnej transakcji lub można dokonać racjonalnie dokładnych korekt porównywalności eliminujących istotne efekty takich różnic.

2. Oceniając porównywalność transakcji, bierze się pod uwagę jedynie te różnice pomiędzy porównywanymi transakcjami lub podmiotami, które mają istotny wpływ na poziom ceny transferowej, określonej za pomocą najbardziej odpowiedniej metody w transakcji kontrolowanej.

§ 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.

PROJEKT

A. Zasady użycia MCO

A.1. Zakres stosowania metody

1. MCO jest jedną z pięciu metod, których zastosowanie należy rozważyć w pierwszej kolejności przy weryfikacji cen transferowych. Dopiero w sytuacji gdy nie jest możliwe zastosowanie żadnej z tych pięciu metod, możliwe jest wykorzystanie innej metody (art. 11d ust. 2 ustawy o CIT).

2. Zgodnie z § 11 ust. 1 Rozporządzenia TP 2019, MCO 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.

3. Pojęcie „ceny zakupu towaru lub usługi” użyte w § 11 ust. 1 Rozporządzenia TP 2019 należy rozumieć¹ jako kwotę należną sprzedającemu bez podlegających odliczeniu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, obniżoną o opusty, rabaty i inne podobne zmniejszenia lub odzyski. Cenę zakupu towaru lub usługi powiększa się jednak o obciążenia o charakterze publicznoprawnym w przypadku importu.

4. Pojęcie „ceny sprzedaży towaru lub usługi” użyte w § 11 ust. 1 Rozporządzenia TP 2019 należy rozumieć² jako kwotę bez podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, pomniejszoną o rabaty, opusty i inne podobne zmniejszenia oraz koszty związane z przystosowaniem składnika aktywów do sprzedaży i dokonaniem tej sprzedaży, a powiększoną o należną dotację przedmiotową.

5. Pojęcia podmiotu powiązanego oraz podmiotu niepowiązanego użyte w definicji MCO zawartej w przytoczonym § 11 ust. 1 Rozporządzenia TP 2019 należy interpretować zgodnie z art. 11a ust. 1 pkt 3 i 4 ustawy o CIT. W myśl art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT podmiotami powiązаныmi są:

- a) podmioty, z których jeden podmiot wywiera znaczący wpływ na co najmniej jeden inny podmiot, lub
- b) podmioty, na które wywiera znaczący wpływ:
 - ten sam inny podmiot lub
 - małżonek, krewny lub powinowaty do drugiego stopnia osoby fizycznej wywierającej znaczący wpływ na co najmniej jeden podmiot, lub
- c) spółka niemająca osobowości prawnej i jej wspólnicy, lub
- d) podatnik i jego zagraniczny zakład, a w przypadku podatkowej grupy kapitałowej - spółka kapitałowa wchodząca w jej skład i jej zagraniczny zakład.

Pojęcie podmiotu niepowiązanego, zgodnie z art. 11a ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT, oznacza podmioty inne niż podmioty powiązane.

6. Przez transakcję kontrolowaną należy rozumieć, zgodnie z art. 11a ust. 1 pkt 6 ustawy o CIT, identyfikowane na podstawie rzeczywistych zachowań stron działania o charakterze gospodarczym, w tym przypisywanie dochodów do zagranicznego zakładu, których warunki zostały ustalone lub narzucone w wyniku powiązań. Powiązania, zgodnie z art. 11a ust. 1 pkt 5 ustawy o CIT, oznaczają relacje występujące pomiędzy podmiotami powiązаныmi (zob. pkt 5).

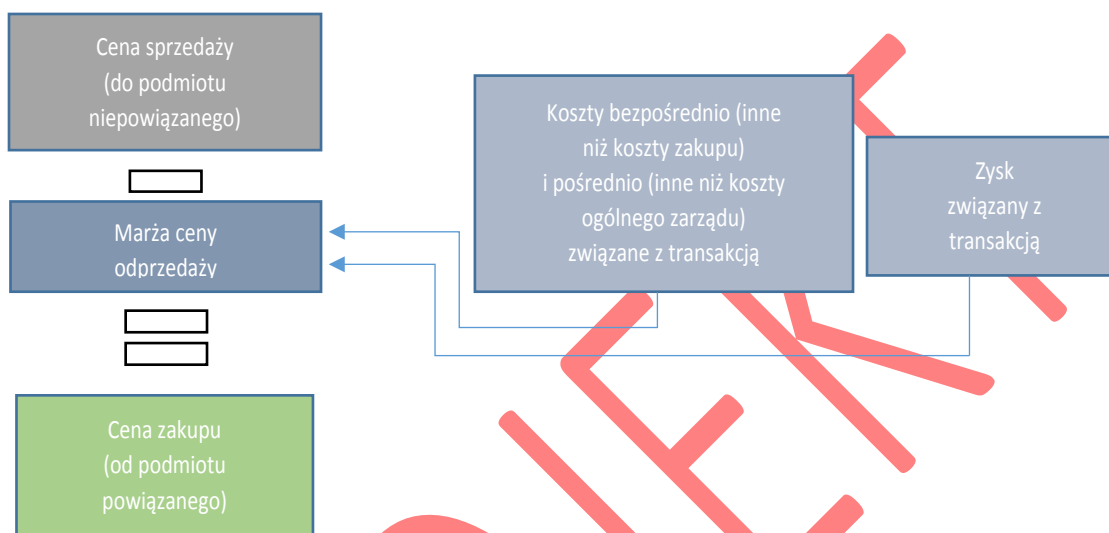
¹ Art. 28 ust. 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2021 r. poz. 217, z późn. zm.).

² Art. 28 ust. 5 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2021 r. poz. 217, z późn. zm.).

7. Marża ceny odprzedaży, którą ustala się przy kalkulacji ceny zakupu towaru lub usługi od podmiotu powiązanego, to zgodnie z §11 ust. 2 Rozporządzenia TP 2019 suma:

- kosztów bezpośrednich związanych z odprzedażą przedmiotu transakcji kontrolowanej,
- kosztów pośrednich związanych z odprzedażą przedmiotu transakcji kontrolowanej oraz
- zysku odpowiedniego do pełnionych przez podmiot funkcji, zaangażowanych aktywów i ponoszonego ryzyka.

Schemat 1. Metoda ceny odprzedaży



Przy ustalaniu marży ceny odprzedaży podatnik może uwzględnić wszystkie czynniki oraz koszty, które wpłynęły na wartość odprzedawanego przedmiotu (w tym koszty finansowe). Marża ceny odprzedaży rozumiana jest jako marża brutto ze sprzedaży.

8. W celu zastosowania MCO należy ustalić, czy jest ona metodą najbardziej odpowiednią w danych okolicznościach, czyli uwzględniając w szczególności: warunki, jakie zostały ustalone lub narzucone pomiędzy podmiotami powiązanymi, dostępność informacji niezbędnych do prawidłowego zastosowania metody oraz specyficzne kryteria jej zastosowania (art. 11d ust. 3 ustawy o CIT).

9. Stosowanie MCO obejmuje następujące etapy:

- a) wybór badanego (testowanego) podmiotu (strony transakcji kontrolowanej),
- b) określenie ceny sprzedaży oraz marży ceny odprzedaży,
- c) kalkulację ceny zakupu (tj. ceny transakcji kontrolowanej),
- d) wybór wskaźnika finansowego,
- e) porównanie wskaźnika finansowego i zweryfikowanie, czy cena zakupu została wyznaczona na poziomie ceny rynkowej.

Powyższe etapy są przedmiotem objaśnień w pkt 12-18 oraz 32-33.

10. MCO dotyczy transakcji nabywania towarów i usług od podmiotów powiązanych (transakcja kontrolowana) oraz ich odprzedaży do podmiotów niepowiązanych. W MCO marże odprzedaży powinny być porównywalne dla transakcji o podobnym charakterze, tj. transakcji zawieranych dla podobnych towarów i usług w podobnych okolicznościach.

11. MCO należy zastosować w szczególności gdy:
- nie można zastosować metody porównywalnej ceny niekontrolowanej,
 - przedmiot transakcji kontrolowanej został w krótkim odstępie czasowym odprzedany do podmiotu niepowiązanego (zob. pkt 20),
 - przedmiot transakcji niekontrolowanej (transakcja odprzedaży) nie uległ znacznym zmianom.

A.2. Wybór podmiotu

12. Zastosowanie MCO poprzedza wybór podmiotu badanego (testowanego) w oparciu o analizę funkcjonalną, obejmującą elementy wskazane w § 3 Rozporządzenia TP 2019, zmierzający do ustalenia profilu funkcjonalnych stron transakcji kontrolowanej.

13. Profil funkcjonalny oznacza opisaną w sposób zwięzły rolę podmiotu w transakcji kontrolowanej, wynikającą z przeprowadzonej analizy funkcjonalnej, wskazanej w § 3 ust. 1 pkt 2 Rozporządzenia TP 2019 (np. producent o pełnym ryzyku, dystrybutor, producent kontraktowy). Poziom złożoności profilu funkcjonalnego jest kluczowym czynnikiem przy wyborze podmiotu, wobec którego zostanie zastosowana MCO (zob. pkt 22).

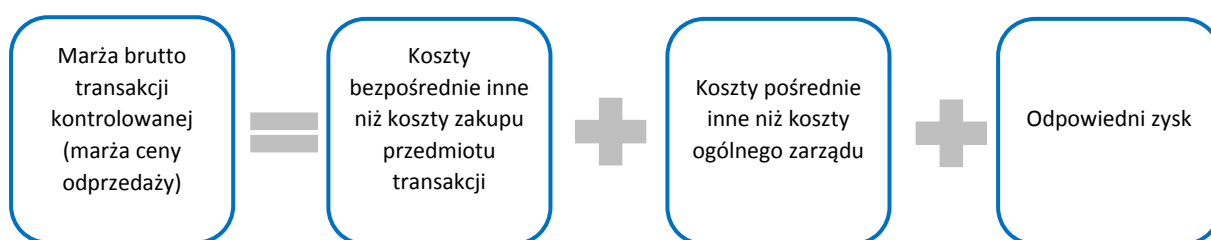
14. Podmiotami odprzedającymi mogą być na przykład dystrybutorzy, pośrednicy lub agenci. Oznacza to, że MCO stosowana jest przede wszystkim w obrocie towarowym pomiędzy podmiotami powiązanymi, z których jeden jest producentem a drugi dystrybutorem.

Podane powyżej przykłady nie oznaczają, że w innych sytuacjach nie może zostać wykorzystana metoda ceny odprzedaży. Każda transakcja wymaga indywidualnego podejścia w celu wyboru najbardziej odpowiedniej metody weryfikacji cen transferowych.

A.3. Określenie marży ceny odprzedaży i kalkulacja ceny zakupu

15. Marża ceny odprzedaży powinna pokryć koszty bezpośrednie i pośrednie oraz zapewnić zysk (§ 11 ust. 2 Rozporządzenia TP 2019). W obliczeniach marży brutto (marży ceny odprzedaży), koszty bezpośrednie i pośrednie związane z odprzedażą przedmiotu transakcji kontrolowanej nie zawierają ani kosztów ogólnego zarządu, ani wartości sprzedanych dóbr lub usług³.

Schemat 2. Marża brutto transakcji kontrolowanej



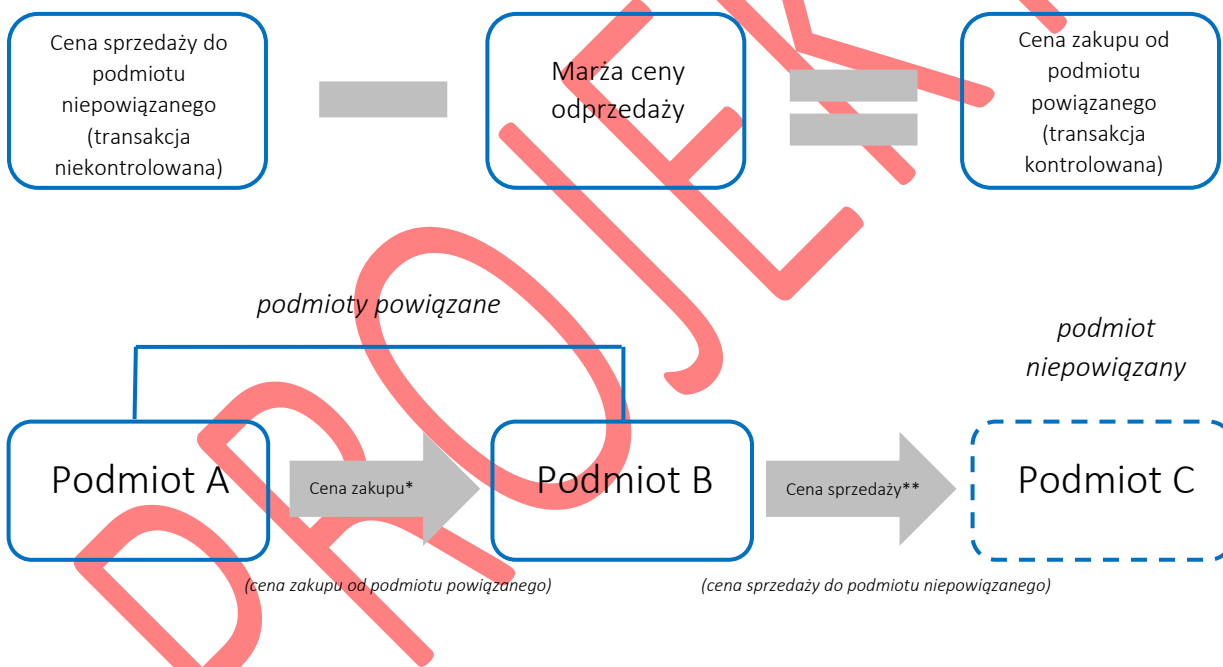
³ Uzasadnienie do Rozporządzenia TP 2019.

Dla potrzeb kalkulacji marży brutto nie wyłącza się kosztów sprzedaży. Kosztami sprzedaży są np. koszt wynagrodzenia dla handlowców, koszt transportu towarów.

Marża ceny odprzedaży stanowi kwotę, z której podmiot pokrywa swoje koszty sprzedaży i inne koszty operacyjne oraz w świetle pełnionych funkcji (z uwzględnieniem wykorzystywanych aktywów i ponoszonego ryzyka) osiąga odpowiedni zysk⁴. Natomiast obliczając wskaźniki WF01 i WF02 (zob. pkt 18), zgodnie z ustawą z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2021 r. poz. 217, z późn. zm.), kosztów sprzedaży nie należy uwzględniać w kalkulacji wskaźników.

16. Stosując MCO należy najpierw ustalić cenę sprzedaży do podmiotu niepowiązanego. Następnie od tej kwoty należy odjąć marżę ceny odprzedaży, która odzwierciedla koszty związane z odprzedażą oraz zysk dla podmiotu. Uzyskana w tej kalkulacji cena jest ceną zakupu od podmiotu powiązanego (transakcja kontrolowana).

Schemat 3. Istota metody ceny odprzedaży

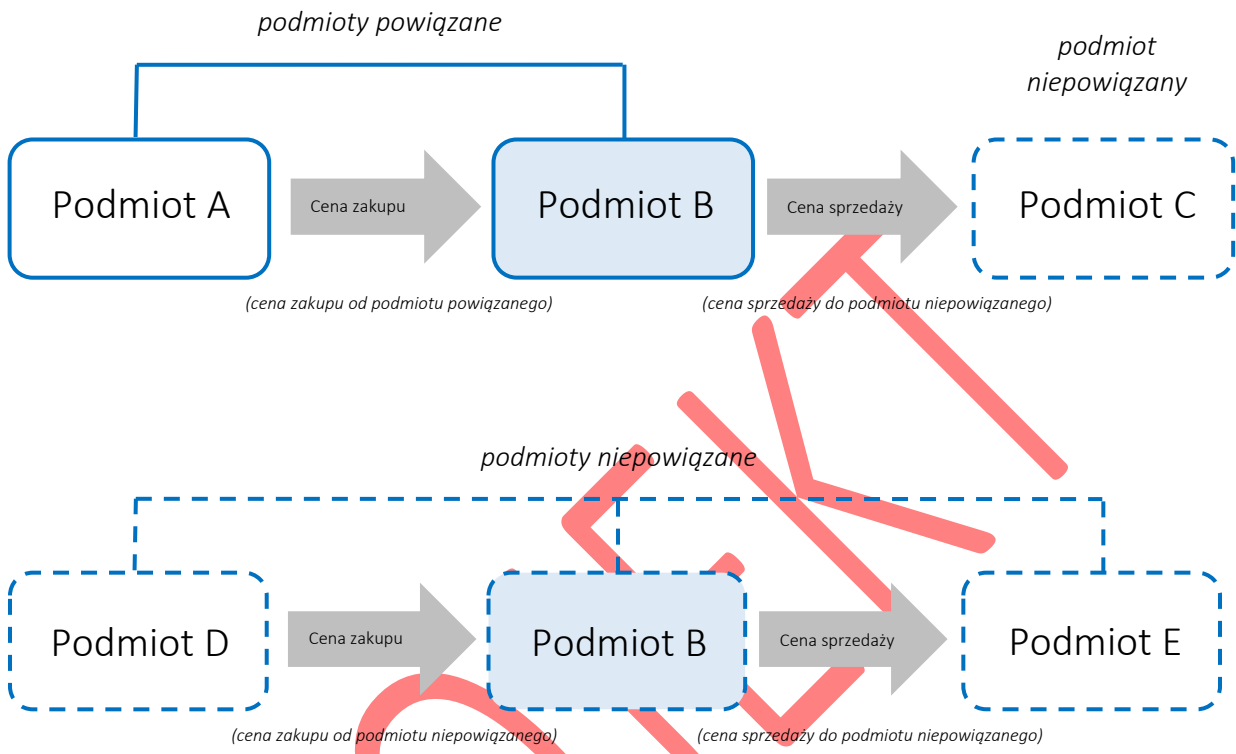


*Cena zakupu = koszty bezpośrednie podmiotu A + koszty pośrednie podmiotu A + zysk podmiotu A
 **Cena sprzedaży = cena zakupu + marża brutto
 Marża brutto (marża ceny odprzedaży) = koszty bezpośrednie podmiotu B (z wyłączeniem kosztów zakupu przedmiotu transakcji) + koszty pośrednie podmiotu B (z wyłączeniem kosztów ogólnego zarządu) + zysk podmiotu B

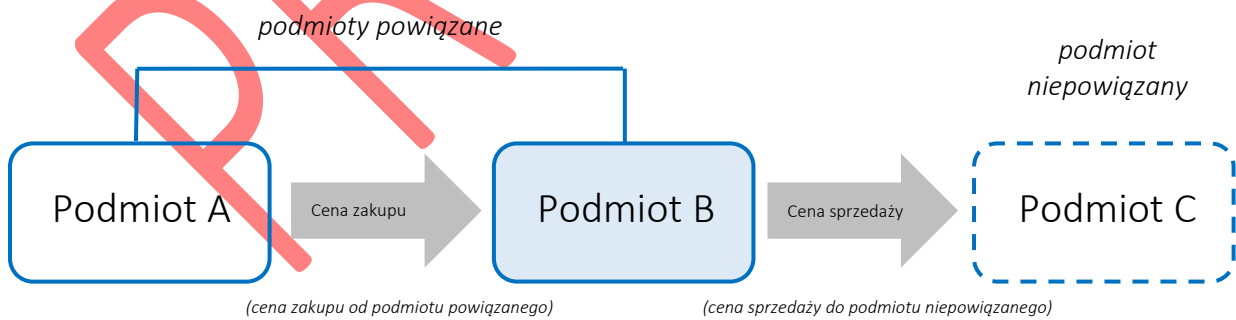
- 17.** Porównania marży ceny odprzedaży dokonuje się za pomocą:
- danych wewnętrznych w odniesieniu do porównywalnych transakcji zawieranych z podmiotami niepowiązanymi (Schemat 4) lub
 - danych zewnętrznych w odniesieniu do porównywalnych transakcji zawieranych przez niepowiązane podmioty (Schemat 5).

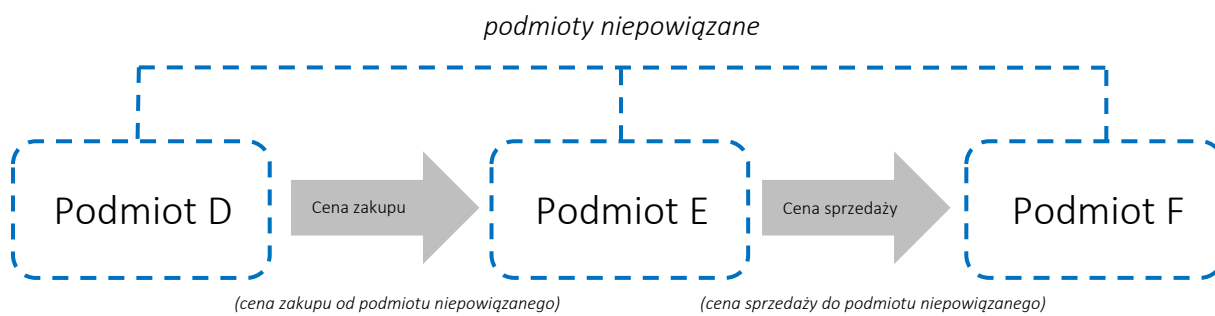
⁴ Pkt. 2.27 Wytycznych OECD.

Schemat 4. Badanie oparte na wewnętrznym porównaniu cen



Schemat 5. Badanie oparte na zewnętrznym porównaniu cen





PROJEKT

A.4. WYBÓR WSKAŹNIKA RENTOWNOŚCI

18. Zastosowanie metody ceny odprzedaży pozwala zweryfikować, czy poziom marży brutto osiągnięty przez podmiot w transakcji kontrolowanej został określony na poziomie rynkowym. Co do zasady, należy porównywać rentowność na poziomie transakcji kontrolowanej. W MCO dopuszczalne jest testowanie wskaźników rentowności obliczonych dla całej działalności danego podmiotu, w szczególności gdy:

- proceedzi jednorodną działalność – np. pośrednik o prostych funkcjach, aktywach i ryzykach, zajmujący się odprzedażą towarów;
- proceedzi kilka typów działalności, natomiast jedna z nich stanowi wiodącą działalność, podczas gdy pozostałe (razem i osobno) mają charakter uzupełniający (wspierający) wobec transakcji głównej, nie są istotne wartościowo – np. pośrednik o prostych funkcjach, aktywach i ryzykach, zapewniający odbiorcy transport swoich wyrobów.

Zastosowanie porównania na całej działalności nie jest natomiast właściwe, w przypadku gdy podmiot angażuje się w różnorodne transakcje kontrolowane, które nawet po agregacji nie dają możliwości dokonania prawidłowego porównania z działalnością podmiotu niepowiązanego.

W objaśnieniach do Rozporządzenia TPR wskazano przykładowe wskaźniki finansowe, które można zastosować na potrzeby weryfikacji ceny transferowej. W przypadku MCO należy stosować wskaźniki oparte o przepisy o rachunkowości, wymienione w objaśnieniach do Rozporządzenia TPR pod symbolami: WF01 oraz WF02.

Wskaźniki finansowe oparte o przepisy o rachunkowości ⁵			
Kod	Nazwa wskaźnika	Formuła wariant porównawczy RZiS	Formuła wariant kalkulacyjny RZiS
WF01	Marża brutto ze sprzedaży	<i>n.d.</i>	$\frac{\text{Zysk (strata) brutto na sprzedaży} * 100\%}{\text{Przychody netto ze sprzedaży}}$
WF02	Marża brutto z odprzedaży	$\frac{\text{Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów (A.IV) - Wartość sprzedanych towarów i materiałów (B.VIII) * 100\%}{\text{Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów (A.IV)}}$	$\frac{\text{Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów (A.II) - Wartość sprzedanych towarów i materiałów (B.II) * 100\%}{\text{Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów (A.II)}}$

B. Kryteria porównywalności transakcji i podmiotów

19. Przy stosowaniu MCO porównywalność przedmiotu transakcji ma zazwyczaj znaczenie drugorzędne. Wynika to z faktu, że różnice w cechach przedmiotu transakcji wpływają głównie na ich cenę, a nie na marżę brutto związaną z odprzedażą tych towarów i usług. Przykładowo, dystrybutor tosterów i blenderów pełni takie same funkcje przy ich odprzedaży. Pomimo iż nie są to produkty substytucyjne, to mogą one zostać porównane przy wykorzystaniu MCO⁶.

⁵ Załącznik do Rozporządzenia TPR – Objasnienia co do sposobu sporządzenia informacji o cenach transferowych – część tabeli 23.

⁶ Wytyczne OECD, pkt 2.29-2.30.

20. Metoda ceny odprzedaży jest tym wiarygodniejsza, im czas między pierwotnym zakupem a odprzedażą jest krótszy. W dłuższym okresie może dojść do zmiany warunków rynkowych (np. obostrzenia związane z pandemią), stóp procentowych, kursów walutowych, poziomu kosztów oraz innych czynników, które należy wziąć pod uwagę przy kalkulacji marży ceny odprzedaży⁷.

21. Istotne znaczenie w kontekście rozpatrywania różnic między transakcjami porównywanymi (w ramach stosowania MCO) mogą mieć poniższe czynniki:

- Profil funkcjonalny stron transakcji.
- Pełnione funkcje oraz umiejscowienie funkcji na różnych szczeblach obrotu np.: (i) dystrybucja (podmiot jako pierwsze ogniwo w łańcuchu dystrybucji), (ii) sprzedaż hurtowa, (iii) sprzedaż detaliczna, (iv) inny profil działalności. Powyższe przekłada się na wysokość marży ceny odprzedaży, która powinna odzwierciedlać czynności realizowane przez podmiot od minimalnych czynności agencyjnych do szerokich funkcji rynkowych pełnionych przez dystrybutora, np. reklama, marketing, sieć dystrybucyjna, obsługa posprzedażowa.
- Sposób prowadzenia działalności podmiotu porównywanego (np. stosowane kanały dystrybucji: sprzedaż internetowa vs. tradycyjna), skala działalności oraz struktura i poziom ponoszonych kosztów.
- Wpływ angażowanych przez stronę transakcji wartości niematerialnych na porównywalność (w szczególności w przypadku unikalnych wartości niematerialnych).
- Wyłączne prawo odprzedawcy do odprzedaży przedmiotu transakcji na danym rynku / obszarze geograficznym.
- Inne warunki, które mogą wpływać na porównywalność (np. strategia biznesowa, wpływ polityki cenowej grupy na stosowane ceny, warunki umowne).
- Standardy rachunkowości, polityka rachunkowości oraz stosowane systemy księgowe (mogą powodować różnice w sposobie ujmowania elementów kalkulacyjnych).

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).

22. Profil funkcjonalny podmiotów uczestniczących w dokonaniu konkretnej transakcji kontrolowanej obejmuje w szczególności pełnione funkcje, ponoszone ryzyka i angażowane aktywa. Profil funkcjonalny należy analizować z perspektywy danej transakcji kontrolowanej, a jego celem jest określenie roli stron transakcji. Przykładowy podział profili funkcjonalnych w zależności od rodzaju podmiotów:

- profil funkcjonalny podmiotów produkcyjnych: producenci kontraktowi, producenci licencyjni, producenci o rozwiniętych funkcjach;
- profil funkcjonalny podmiotów handlowych: agenci, dystrybutorzy o podstawowych funkcjach, dystrybutorzy o rozwiniętych funkcjach, centralni przedsiębiorcy;
- profil funkcjonalny podmiotów usługowych: centra usługowe specjalizujące się w świadczeniu usług związanych ze wsparciem operacyjnym, podmioty zajmujące się pracami badawczo-rozwojowymi.

Przykład 1

⁷ Wytyczne OECD, pkt 2.36.

Przykładowa analiza FAR opisująca pełnione funkcje, angażowane aktywa i ponoszone ryzyka dla producenta i dystrybutora.

<i>Przykładowa analiza funkcjonalna</i>	<i>Producent</i>	<i>Dystrybutor</i>
<i>Pełnione funkcje</i>		
<i>Funkcja zakupowa</i>		x
<i>Funkcja sprzedażowa</i>		x
<i>Funkcja magazynowa</i>	x	x
<i>Funkcja transportowa</i>		x
<i>Funkcja produkcyjna</i>	x	
<i>Funkcja marketingowa</i>		x
<i>Funkcja badawczo-rozwojowa</i>	x	
<i>Funkcja gwarancyjna</i>	x	
<i>Funkcja ubezpieczeniowa</i>	x	
<i>Funkcja patentowa</i>	x	
<i>Funkcja certyfikacyjna</i>	x	
<i>Funkcja administracyjna</i>	x	x
<i>Angażowane Aktywa</i>		
<i>Wykwalifikowany personel</i>	x	x
<i>Znak towarowy</i>	x	
<i>Oprogramowanie komputerowe</i>	x	x
<i>Aktywa materialne – logistyczne</i>		x
<i>Aktywa materialne – produkcyjne</i>	x	
<i>Ponoszone Ryzyka</i>		
<i>Ryzyko produkcyjne</i>	x	
<i>Ryzyko sprzedaży</i>	x	x
<i>Ryzyko logistyczne</i>		x
<i>Ryzyko marketingowe</i>		x
<i>Ryzyko złych długów</i>	x	
<i>Ryzyko gwarancyjne</i>	x	

Przykład 2

Niemiecki podmiot nabywa Towar X od polskiego podmiotu powiązanego (podmiot centralny) celem jego dalszej odprzedaży do podmiotów niepowiązanych. Ryzyko kursu walutowego, ryzyko płynności, ryzyko prawne i ryzyko kredytowe ponoszone jest przez podmiot z Niemiec. W związku z powyższym, wysokość zysku dla podmiotu niemieckiego należy ustalić odpowiednio do ponoszonego przez niego ryzyka.

23. Zgodnie z § 5 ust. 1 Rozporządzenia TP 2019, MCO można zastosować, jeżeli spełniony jest jeden z dwóch poniższych warunków dotyczących porównywalności transakcji:

- żadna z ewentualnych różnic pomiędzy porównywalnymi transakcjami lub podmiotami nie wpływa w sposób istotny na cenę przedmiotu takiej porównywanej transakcji, lub
- można dokonać racjonalnie dokładnych korekt porównywalności eliminujących istotne efekty takich różnic.

24. Jeżeli występują istotne różnice między transakcją kontrolowaną a niekontrolowaną, to należy wyeliminować te różnice za pomocą korekty porównywalności. W przypadku MCO, korekty porównywalności mogą dotyczyć na przykład: warunków dostawy wg INCOTERMS, opłat celnych, posprzedażowej obsługi, usług marketingowych i usług ubezpieczeniowych. Jeżeli wyeliminowanie istotnych różnic nie jest możliwe, to MCO nie może zostać zastosowana.

Przykład 3

Podmiot A z Polski nabywa towar X od podmiotu powiązanego B z Mołdawii (następnie towar X jest odprzedawany na rynku polskim do podmiotów niepowiązanych). Do analizy cen transferowych podmiot A wykorzystuje dane zewnętrzne, które dotyczą transakcji zawieranych przez polskich dystrybutorów, którzy kupują towar X od innych podmiotów z UE. Podmioty z próby porównawczej mają taki sam profil funkcjonalny, ale jedyną istotną różnicą jest fakt, że podmiot A zobowiązany jest dodatkowo uiścić opłaty celne w związku z wwiezieniem do Polski towaru X spoza terytorium Unii Europejskiej. W tej sytuacji należy uwzględnić wysokość opłat celnych w korekcie porównywalności.

25. Stosowanie korekt porównywalności uzasadnione jest tylko w przypadku, gdy prowadzą one do uzyskania wyższego stopnia porównywalności danych porównawczych. Nie należy dokonywać korekt na kryteriach porównywalności, które nie mają wpływu na wysokość ceny transferowej lub ich wpływ jest nieznaczny. W sytuacji gdy dokonanie racjonalnych korekt eliminujących różnice w porównywalności nie jest możliwe lub gdy korekta nie zwiększa wiarygodności wyników, należy rozważyć:

- dokonanie ponownego doboru próby lub
- zastosowanie innej metody weryfikacji ceny transferowej.

26. Wybór podmiotów do próby porównawczej wykorzystywanej do weryfikacji cen transferowych wymaga indywidualnego podejścia do każdej transakcji. W przypadku wykorzystania metody ceny odprzedaży istotny jest przede wszystkim profil funkcjonalny podmiotów porównywanych.

Przykład 4

W stanie faktycznym będącym podstawą rozstrzygnięcia Naczelnego Sądu Administracyjnego w wyroku z dnia 20 czerwca 2018 r. (sygn. II FSK 1665/16), polski podmiot nabywał w hurtowych ilościach borówki amerykańskiej wyłącznie od podmiotów powiązanych a następnie odprzedawał je do podmiotów niepowiązanych w kraju i zagranicą. Podmiot posiadał również odpowiednie certyfikaty wymagane przy sprzedaży owoców zagranicą. Do analizy porównawczej Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej pozyskał dane zewnętrzne dotyczące podmiotów niezależnych, które sprzedają podobne towary. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej wybrał podmioty do próby porównawczej, kierując się poniższymi warunkami porównywalności:

- rodzaj odbiorców towaru (krajowi, zagraniczni),
- posiadanie certyfikatów niezbędnych przy sprzedaży owoców na rynki zagraniczne,
- rodzaj podmiotu,
- proces produkcyjny,
- rodzaj i czas dokonywanych transakcji.

27. Obecnie nie ma przepisów wyznaczających minimalną lub rekomendowaną liczebność próby porównawczej w analizie danych porównawczych. Określenie liczebności próby porównawczej wymaga indywidualnego podejścia do każdej transakcji.

28. Weryfikacja cen transferowych oparta na danych wewnętrznych zazwyczaj pozwala na wykorzystanie danych pochodzących z tego samego okresu. Uzyskanie wysokiego stopnia porównywalności transakcji możliwe jest dzięki porównaniu cen kontrolowanych i niekontrolowanych, które zostały ustalone w tym samym czasie (np. w tym samym roku). Wtedy analizowane ceny są cenami ustalonymi w podobnych warunkach makroekonomicznych, przy podobnych zasobach i procedurach wewnętrznych podmiotu.

Weryfikacja cen transferowych może być również oparta o dane zewnętrzne. Zazwyczaj jednak podmiot dysponuje jedynie danymi (zewnętrznymi) historycznymi w chwili zawierania transakcji kontrolowanej. Ważne jest, aby w trakcie analizy cen transferowych nie porównywać transakcji zawieranych np. w trakcie recesji gospodarczej z transakcjami pochodzącymi z okresu hossy. Poszukiwanie elementów porównawczych nie powinno być oddzielone od innych etapów analizy porównywalności, w szczególności przeglądu warunków transakcji kontrolowanej oraz ustalenia istotnych czynników porównywalności.

C. Trudności i błędy w stosowaniu MCO

29. Przykładowe trudności związane ze stosowaniem MCO:

- uzyskanie wiarygodnych danych porównawczych, tj. dotyczących informacji o podmiotach porównywanych w zakresie:
 - ponoszonych przez nie ryzyk, zaangażowanych aktywów i pełnionych funkcji;
 - ponoszonych przez nie kosztów (struktura oraz wysokość kosztów);
 - ich cyklu biznesowego;
- kwantyfikacja oraz wykonanie prawidłowych korekt porównywalności;
- uzyskanie informacji dotyczących zmian, jakie dystrybutor wprowadził do przedmiotu transakcji;
- różnice w ujęciu księgowym (np. różne warianty kalkulacji rachunku zysków i strat), które problematycznie wpływają na uzyskanie danych dotyczących wskaźników ceny odprzedaży innych podmiotów.

30. Przykładowe błędy związane ze stosowaniem MCO:

- pominięcie czynników wpływających na realizowaną marżę, tj.:
 - zaangażowanych aktywów;
 - ponoszonego ryzyka;
 - pełnionych funkcji;
- brak sporządzenia korekt porównywalności eliminujących różnice wpływające na marżę;
- porównywanie transakcji, które realizowane są przez podmioty o innym profilu funkcjonalnym lub funkcjonujących na innych rynkach bądź działających w innym zakresie geograficznym.

D. Porównanie z innymi metodami weryfikacji

31. Różnice między metodą ceny odprzedaży a pozostałymi metodami (art. 11d ust. 1 ustawy o CIT):

Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej (MPCN)⁸:

- MCO porównuje marże odprzedaży realizowane w porównywalnych transakcjach, a MPCN porównuje ceny porównywalnych przedmiotów transakcji;
- MCO dopuszcza różnice w przedmiotach transakcji, a MPCN może wymagać dokonania korekt w przypadku pojawienia się istotnych różnic przedmiotów transakcji;
- MCO znajdują głównie zastosowanie do transakcji kontrolowanych dot. dystrybucji dóbr lub usług nabytych od podmiotów powiązanych, a następnie odprzedawanych do podmiotów niepowiązanych (metoda stosowana przede wszystkim przez podmioty pełniące funkcje dystrybutora, pośrednika, agenta), MPCN znajduje zastosowanie w szczególności do usług i dóbr wystandaryzowanych lub masowych.

Metoda koszt plus:

- MCO stosuje się oddolnie, a metodę koszt plus odgórnie, tj.:
 - w MCO cenę kontrolowaną oblicza się poprzez odjęcie marży odprzedaży od ceny odprzedaży,
 - w metodzie koszt plus cena transferowa wyznaczana jest na podstawie sumy bazy kosztowej powiększonej o narzut zysku;
- w MCO weryfikacji podlega marża ceny odprzedaży, a w metodzie koszt plus weryfikacji podlega wysokość realizowanego narzutu zysku;
- w MCO nie uwzględnia się kosztów ogólnego zarządu, a w metodzie koszt plus koszty te są uwzględniane⁹;
- w MCO analizie podlega podmiot odprzedający przedmiot transakcji do podmiotu niepowiązanego, a w metodzie koszt plus analizie podlega podmiot sprzedający przedmiot transakcji do podmiotu powiązanego.

Metoda marży transakcyjnej netto (MMTN)¹⁰:

- MCO jest najwłaściwsza w sytuacji odprzedaży do podmiotu niepowiązanego towarów lub usług nabytych od podmiotu powiązanego, a MMTN jest w praktyce bardziej uniwersalna, gdyż może być stosowana do szerokiego spektrum transakcji;
- w MCO weryfikuje się wysokość marży ceny odprzedaży oraz czy marża ta zapewnia pokrycie kosztów bezpośrednich i pośrednich związanych z transakcją oraz osiągnięcie odpowiedniego zysku, a w MMTN weryfikuje się wysokość wskaźnika finansowego, dobrane w zależności od charakteru transakcji;
- w obliczeniach marży brutto (marży ceny odprzedaży), w MCO, koszty bezpośrednie i pośrednie związane z odprzedaniem przedmiotu transakcji kontrolowanej nie zawierają ani kosztów ogólnego zarządu, ani wartości sprzedanych dóbr lub usług. Natomiast obliczając marżę netto w MMTN, do kalkulacji można uwzględnić (ale nie ma takiej konieczności) koszty ogólnego zarządu.

⁸ Objasnienia podatkowe nr 3 - metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej.

⁹ Uzasadnienie do Rozporządzenia TP 2019.

¹⁰ Zob. objaśnienia podatkowe w zakresie cen transferowych nr 4 – metoda marży transakcyjnej netto.

Metoda podziału zysku:

- MCO porównuje marże odprzedaży (marże brutto) realizowane w porównywalnych transakcjach, a metoda podziału zysku polega na kalkulacji łącznego zysku z transakcji i podziale tego zysku między podmioty powiązane.

E. Praktyczne zastosowanie MCO

32. Poniższy przykład przedstawia zastosowanie MCO przy wykorzystaniu danych wewnętrznych.

Stan faktyczny

Podmiot B jest dystrybutorem Towaru X i Towaru Y, które nie są wobec siebie dobrami substytucyjnymi. Dystrybutor sprzedaje towary do podmiotów niepowiązanych (podmioty C i E).

Podmiot B kupuje towary bezpośrednio od producentów. Towar X nabywany jest od podmiotu powiązanego (podmiot A), a Towar Y nabywany jest od podmiotu niepowiązanego (podmiot D). Ceny i koszty związane z odprzedażą towarów przedstawiono w poniższej tabeli (w zł):

	Towar X	Towar Y
Cena zakupu	Wartość do wyznaczenia	100
Koszty bezpośrednie (inne niż koszty zakupu przedmiotu transakcji)	20	7
Koszty pośrednie (inne niż koszty ogólnego zarządu)	10	3
Koszty ogólnego zarządu	5	2
Cena odprzedaży	225	125

Badanie porównywalności

W wyniku przeprowadzonego badania porównywalności ustalono, że:

- istotne warunki transakcji podmiotu B z producentami są podobne, tj. wielkość sprzedaży Towaru X i Y, terminy płatności, polityka rabatowa, itp.;
- rynki w ujęciu funkcjonalnym i geograficznym oraz otoczenie rynkowe w obu transakcjach są porównywalne;
- wykonywane funkcje, zaangażowane aktywa i ponoszone ryzyka przez podmiot B w przypadku transakcji z podmiotem A i D są podobne;
- w związku z faktem, że dystrybutor dokonuje nabyć od powiązanego producenta oraz niepowiązanego producenta, dysponuje danymi wewnętrznymi w zakresie realizowanych marż.

Wybór metody

MCO w wersji porównania wewnętrznych cen może zostać zastosowana, ponieważ:

- występują wewnętrzne dane porównawcze,
- kryteria porównywalności warunków transakcyjnych (np. termin płatności, zabezpieczenia) są spełnione,
- kryteria porównywalności wykonywanych funkcji, angażowanych aktywów i ponoszonego ryzyka są spełnione,
- Towar X i Towar Y nie są dobrami substytucyjnymi, więc metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej nie może zostać zastosowana.

Zastosowanie MCO

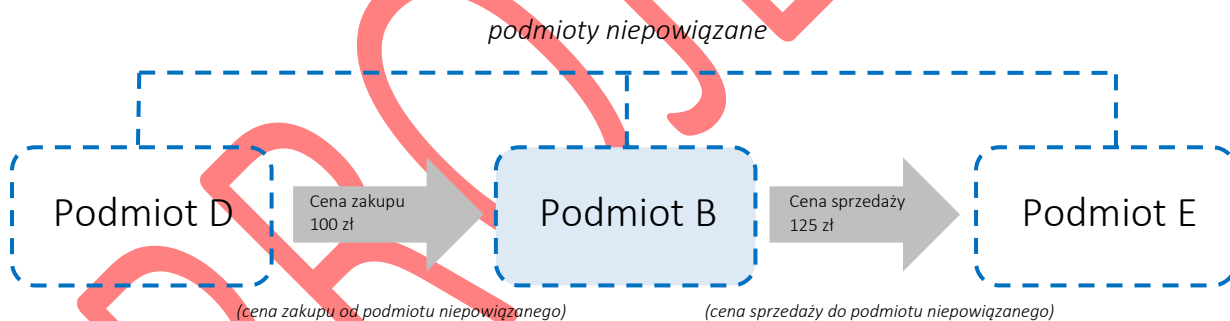
Zastosowanie MCO do zweryfikowania cen dla towarów sprzedawanych w opisanym przykładzie można w uproszczeniu przedstawić w poniższy sposób.

Marża brutto oraz zysk będą obliczane w poniższy sposób:

$$\text{Cena odprzedaży} - \text{cena zakupu} = \text{marża brutto}$$

$$\text{Marża brutto} - \text{koszty} = \text{zysk}$$

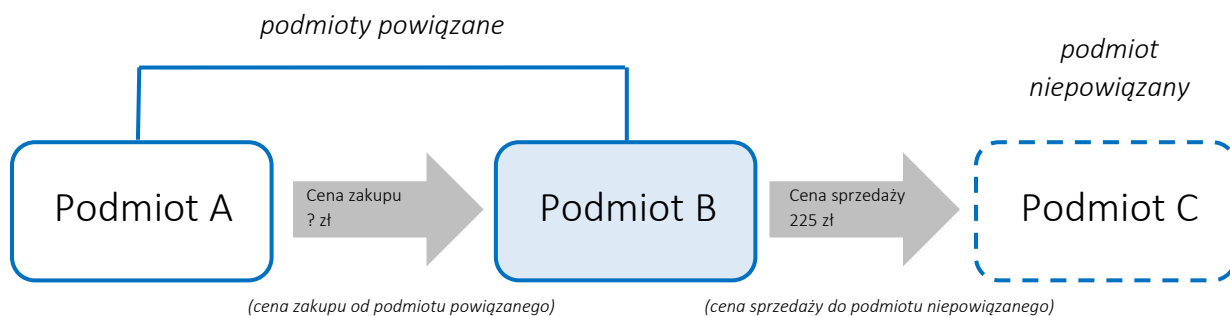
Transakcja nr 1. Towar Y



Marża brutto dla transakcji nr 1: $125 \text{ zł} - 100 \text{ zł} = 25 \text{ zł}$ (oznacza to, że marża brutto wynosi 20%)

Zysk dla transakcji nr 1: $25 \text{ zł} - 10 \text{ zł} = 15 \text{ zł}$

Transakcja nr 2. Towar X



Marża brutto (20%) dla transakcji nr 2: $225 \text{ zł} \times 20\% = 45 \text{ zł}$

Zysk transakcyjny nr 2: $45 \text{ zł} - 30 \text{ zł} = 15 \text{ zł}$

Cena zakupu dla transakcji nr 2: $225 \text{ zł} - 45 \text{ zł} = 180 \text{ zł}$

Wnioski

Dla transakcji nr 1, marża brutto odprzedaży Towaru Y wynosi 25 zł, czyli 20% (relacja marży ceny odprzedaży do ceny sprzedaży do podmiotów niepowiązanych). Marża brutto odprzedaży zapewnia podmiotowi B zysk oraz pokrywa koszty związane z odprzedażą towaru.

Dla transakcji nr 2, cena zakupu Towaru X wynosi 180 zł, a marża brutto odprzedaży wynosi 45 zł, czyli 20% (relacja marży ceny odprzedaży do ceny sprzedaży do podmiotów niepowiązanych). Marża brutto odprzedaży zapewnia podmiotowi B zysk oraz pokrywa koszty związane z odprzedażą towaru.

Podmiot B, który jest dystrybutorem Towaru X i Towaru Y, realizuje marżę ceny odprzedaży na takim samym poziomie w przypadku odprzedaży obu towarów. Oznacza to, że ceny zakupu zostały ustalone na poziomie rynkowym.

33. Poniższy przykład przedstawia zastosowanie MCO przy wykorzystaniu danych zewnętrznych.

Stan faktyczny

Podmiot A jest producentem kontraktowym Towaru X, który sprzedaje do podmiotu powiązanego B. Podmiot B pełni funkcję dystrybutora i w krótkim okresie czasu odprzedaży towary do podmiotu niepowiązanego C (dystrybutor nie modyfikuje przedmiotu transakcji). Ceny i koszty (z perspektywy podmiotu B) związane z Towarem X przedstawiono w poniższej tabeli (w zł):

	Towar X
Cena zakupu	1800
Koszty (inne niż koszty ogólnego zarządu)	200
Cena odprzedaży	3000

Dane finansowe pochodzące ze sprawozdań finansowych pozwalają na obliczenie marż ceny odprzedaży osiągniętych przez dystrybutorów charakteryzujących się wysokim stopniem porównywalności:

Podmiot niezależny	Przychody ze sprzedaży materiałów i towarów	Wartość sprzedanych materiałów i towarów	Marża wyrażona kwotowo	Marża wyrażona procentowo
Podmiot 1	6 020 000	5 117 000	903 000 zł	15%
Podmiot 2	5 000 000	3 500 000	1 500 000 zł	30%

Rynkowa marża odprzedaży porównywalnych towarów mieści się w przedziale 15%-30%.

Badanie porównywalności

W wyniku przeprowadzonego badania porównywalności ustalono, że:

- podmiot nie dokonuje podobnych transakcji z podmiotami niepowiązanymi, więc analiza porównawcza cen transferowych nie może być sporządzona na podstawie danych wewnętrznych;
- możliwe było określenie poziomu marży ceny odprzedaży dla porównywalnych transakcji na podstawie danych od podmiotów niepowiązanych, które charakteryzowały się wysokim stopniem porównywalności – ustalono, że rynkowa marża dla porównywalnych transakcji kształtuje się w przedziale 15-30%.

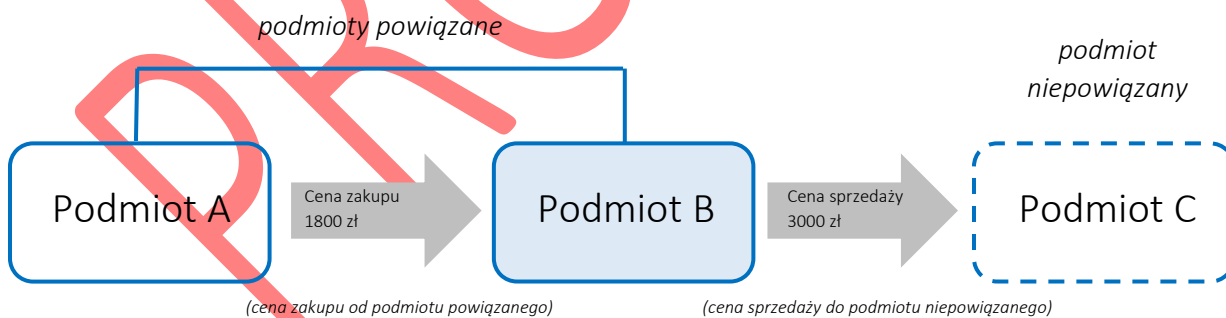
Wybór metody

MCO w wersji porównania zewnętrznego cen może zostać zastosowana, ponieważ:

- nie występują wewnętrzne dane porównawcze;
- podmiot B pełni w transakcji rolę dystrybutora;
- datę zakupu Towaru X oraz datę jego sprzedaży dzieli krótki okres czasu;
- istota przedmiotu transakcji nie uległa znacznym zmianom.

Zastosowanie MCO

Zastosowanie MCO do zweryfikowania cen dla towaru sprzedawanego w opisanym przykładzie można w uproszczeniu przedstawić w poniższy sposób.

Transakcja nr 3. Telewizor

Marża brutto dla transakcji nr 3: $3000 \text{ zł} - 1800 \text{ zł} = 1200 \text{ zł}$ (marża brutto z odprzedaży wynosi 40%)

Rynkowa marża odprzedaży mieści się w przedziale 15%-30%. Cena transferowa powinna kształtować się w przedziale między 2100 zł a 2550 zł, ponieważ:

- $3000 \text{ zł} \times 15\% = 450 \text{ zł}$ (dolna granica rynkowej marży brutto)
- $3000 \text{ zł} - 450 \text{ zł} = 2550 \text{ zł}$ (rynkowa cena zakupu)
- $3000 \text{ zł} \times 30\% = 900 \text{ zł}$ (górny granica rynkowej marży brutto)
- $3000 \text{ zł} - 900 \text{ zł} = 2100 \text{ zł}$ (rynkowa cena zakupu)

Wnioski

Marża brutto odprzedaży Towaru X wynosi 1200 zł, czyli 40% (relacja marży ceny odprzedaży do ceny sprzedaży do podmiotów niepowiązanych). Marża brutto odprzedaży zapewnia podmiotowi B zysk oraz pokrywa koszty związane z odprzedażą sprzętu.

Jednak z analizy cen transferowych wynika, że podmiot B, który jest dystrybutorem Towaru X, realizuje marżę ceny odprzedaży na zawyżonym poziomie. Oznacza to, że cena transferowa została ustalona poniżej poziomu rynkowego, więc część zysków z podmiotu A została przerzucona do podmiotu B - nie zastosowano zasady ceny rynkowej zgodnie z art. 11c ustawy o CIT.

PROJEKT