



Objaśnienia podatkowe

z2023 r.

Objaśnienia podatkowe w zakresie cen transferowych nr 6 - Metoda koszt plus

Spis treści

Użyte skróty.....	3
Wstęp	4
Wyciąg z przepisów	5
A. Zasady użycia metody koszt plus	7
A.1. Zakres stosowania metody	7
A.2. Baza kosztowa	7
A.3. Określenie narzutu zysku oraz kalkulacja ceny	8
A.4. Mocne i słabe strony metody koszt plus.....	10
B. Kryteria porównywalności.....	12
C. Trudności i błędy w stosowaniu metody koszt plus.....	15
D. Porównanie z innymi metodami weryfikacji.....	17
E. Praktyczne zastosowanie metody koszt plus	19

PROJEKT

Użyte skróty

Ustawa o CIT	Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2587, z późn. zm.)
Ustawa o PIT	Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2647, z późn. zm.)
Ordynacja podatkowa	Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2022r. poz. 2651, 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 21 grudnia 2018 r. w sprawie informacji o cenach transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. z 2022 r. poz. 1934)
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
Podręcznik ONZ	Podręcznik ONZ w zakresie cen transferowych dla krajów rozwijających się (ang. <i>United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries</i>), 2021
MCO	Metoda ceny odprzedaży
MPCN	Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej
MMTN	Metoda marży transakcyjnej netto
MPZ	Metoda podziału zysku
RZIS	Rachunek zysków i strat

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 koszt plus, obowiązujących od 1 stycznia 2019 r. (w szczególności art. 11d ust. 1 Ustawy o CIT, § 3 ust. 1, § 5, § 12 Rozporządzenia TP).
3. Niniejsze objaśnienia podatkowe należy stosować odpowiednio do przepisów Ustawy o PIT w zakresie stosowania metody koszt plus, obowiązujących od 1 stycznia 2019 r. (art. 23p ust. 1 ustawy o PIT, § 3 ust. 1, § 5, § 12 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 koszt plus oraz dążąc do zwiększenia bezpieczeństwa podatkowego podatników, przedstawia się niniejsze objaśnienia podatkowe.

PROJEKT

Wyciąg z 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

§ 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.*

§ 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 została opisana również w międzynarodowych dokumentach OECD oraz ONZ:

- Rozdział II, Część II, Sekcja D, pkt 2.45-2.61 Wytocznych OECD;
- Rozdział 4.4 Podręcznika ONZ

W pierwszej kolejności należy stosować przepisy Ustawy CIT oraz Rozporządzenia TP. Wytoczne OECD stanowią natomiast zbiory „dobrych praktyk” oraz punkt odniesienia służący do wyboru właściwego kierunku interpretacyjnego przepisów regulujących materię cen transferowych.

A. Zasady użycia metody koszt plus

A.1. Zakres stosowania metody

1. Metoda koszt plus (wcześniej określana w polskim prawie także metodą rozsądnej marży) *polega na ustaleniu ceny sprzedaży w transakcji z podmiotem powiązaniem na poziomie sumy bazy kosztowej i narzutu zysku, porównywalnych do wartości ustalanych pomiędzy podmiotami niepowiązanimi, z uwzględnieniem pełnionych przez podmiot funkcji, zaangażowanych aktywów i ponoszonego ryzyka*. Innymi słowy, metoda koszt plus koncentruje się najpierw na analizie kosztów poniesionych w transakcji przez podmiot dokonujący sprzedaży, a ustalenie ceny następuje przez dodanie do tych kosztów rynkowego narzutu uwzględniającego funkcje, ryzyka i aktywa zaangażowane w transakcji przez podmiot sprzedający. Wytyczne OECD zaliczają metodę koszt plus do metod tradycyjnych¹.
2. Prawidłowo przeprowadzona analiza funkcjonalna jest niezbędna do stwierdzenia, że metoda koszt plus jest odpowiednia do wyceny danej transakcji. Metodę tę należy zastosować do transakcji, w których można znaleźć wiarygodne dane porównawcze dla sprawdzenia wskaźnika narzutu na kosztach. Najczęściej będzie to sytuacja, gdy profil funkcjonalny podmiotu badanego w badanej transakcji jest mniej złożony². Na przykład, nie będzie prawidłowym zastosowanie jej w przypadku podmiotu, który angażuje aktywa w postaci cennych i unikatowych wartości niematerialnych, np. takich jak nowatorski patent, rozpoznawalny znak towarowy albo wyspecjalizowany know-how.

Metoda koszt plus służy z reguły do kalkulacji wynagrodzenia (narzutu na kosztach) podmiotów zajmujących się rutynową lub prostą działalnością produkcyjną lub usługową, aby pokryć bezpośrednio i pośrednio koszty związane z wytworzeniem produktów, usług lub nabyciem towarów, oraz zapewnić rynkowy poziom zysku, odpowiadający wykonywanym przez te podmioty funkcjom, zaangażowanym aktywom i ponoszonym ryzykiem.

A.2. Baza kosztowa

3. Przez bazę kosztową w metodzie koszt plus rozumie się sumę kosztów bezpośrednio związanych albo sumę kosztów bezpośrednio lub pośrednio związanych z wytworzeniem we własnym zakresie lub nabyciem przedmiotu transakcji kontrolowanej. Istotne jest prawidłowe przyporządkowanie kosztów do transakcji kontrolowanej: kosztów bezpośrednich (np. bezpośrednio związanych z daną transakcją kosztów wynagrodzeń, surowców, materiałów, energii dotyczących produkcji). Do kosztów bezpośrednich może zostać dodana uzasadniona część kosztów pośrednich związanych z daną transakcją.
4. Do końca 2018 r. baza kosztowa dla zastosowania metody koszt plus stanowiła sumę:
 - kosztów bezpośrednio związanych z nabyciem lub wytworzeniem we własnym zakresie przedmiotu transakcji;
 - kosztów pośrednich, z wyłączeniem kosztów ogólnych zarządu

Od 1 stycznia 2019 r. w związku z nowelizacją Ustawy o CIT i wydaniem Rozporządzenia TP 2019, zmienił się sposób kształtowania bazy kosztowej przy stosowaniu metody koszt plus.

¹ Pkt 2.1 Wytycznych OECD.

² Pkt 3.18 Wytycznych OECD.

Aktualnie bazę kosztową stanowi:

- suma kosztów bezpośrednio związanych z wytworzeniem we własnym zakresie lub nabyciem przedmiotu transakcji kontrolowanej, czyli de facto z bazy kosztowej wyłączone zostają koszty ogólnego zarządu, koszty sprzedaży oraz koszty wydziałowe, albo
- suma kosztów bezpośrednio lub pośrednio związanych z wytworzeniem we własnym zakresie lub nabyciem przedmiotu transakcji kontrolowanej.

Wytyczne OECD opisując metodę koszt plus wskazują, że co do zasady wykorzystuje się w niej narzut brutto (tj. bez kosztów ogólnego zarządu). Jednocześnie Wytyczne OECD w pkt. 2.52-2.54 mówią o możliwości wprowadzenia odpowiednich korekt danych wykorzystywanych w celu zapewnienia, że porównywany jest ten sam rodzaj kosztów. Uwzględnienie kosztów ogólnego zarządu związanych z transakcją kontrolowaną w metodzie koszt plus jest uzasadnione wtedy, kiedy jest to niezbędne do zapewnienia spójności i porównywalności kosztów ujętych w bazie kosztowej, np. przy różnym sposobie ich księgowania.

5. W praktyce kwestia ta przeważnie dotyczy wyboru danych porównawczych z rachunków zysków i strat sporządzanych w oparciu o wariant kalkulacyjny albo porównawczy. Porównanie kosztów prezentowanych w RZiS w wariantcie kalkulacyjnym z wariantem porównawczym na podstawie danych wykazanych w RZiS, nie jest możliwe do wyliczenia wskaźnika narzutu zysku brutto. Koszty w RZiS w obu wariantach zrównują się dopiero na poziomie zysku (straty) ze sprzedaży. O ile wariant kalkulacyjny wyodrębnia koszty ogólnozakładowe, to w wariantcie porównawczym są one ujęte w poszczególnych kosztach rodzajowych i identyfikacja ich jest możliwa z poziomu zapisów księgowych, na podstawie dokumentów źródłowych. Kluczowym jest natomiast porównywanie baz kosztowych i narzutów kalkulowanych na tych samych zasadach.

A.3. Określenie narzutu zysku oraz kalkulacja ceny

6. Narzut zysku jest to wartość dodawana do kosztu wytworzenia produktu (usługi) lub zakupu towarów lub usług, w celu ustalenia ich ceny sprzedaży. W metodzie koszt plus narzut zysku kalkulowany jest w oparciu o bazę kosztową i zazwyczaj określany jest procentowo.
7. Narzut zysku w ujęciu procentowym przedstawia wzór:

$$\text{Narzut zysku} = \frac{\text{Cena sprzedaży} - \text{Baza kosztowa}}{\text{Baza kosztowa}} \times 100\%$$

8. W Załączniku do Rozporządzenia TPR – *Objaśnienia co do sposobu sporządzenia informacji o cenach transferowych* wskazano przykładowe wskaźniki rentowności zawierające dane pochodzące z prowadzonych z ksiąg rachunkowych oraz sporządzanych sprawozdań finansowych na podstawie przepisów o rachunkowości, na potrzeby weryfikacji ceny transferowej;

$$\text{Narzut brutto ze sprzedaży} = \frac{\text{Zysk (strata) brutto ze sprzedaży} \times 100\%}{\text{Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów}} \quad (\text{RZiS w wariantcie kalkulacyjnym})$$

$$\text{Narzut netto ze sprzedaży} = \frac{\text{Zysk (strata) ze sprzedaży} \times 100\%}{\text{Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów} + \text{Koszty sprzedaży} + \text{Koszty ogólnego zarządu}} \quad (\text{RZiS w wariantcie kalkulacyjnym})$$

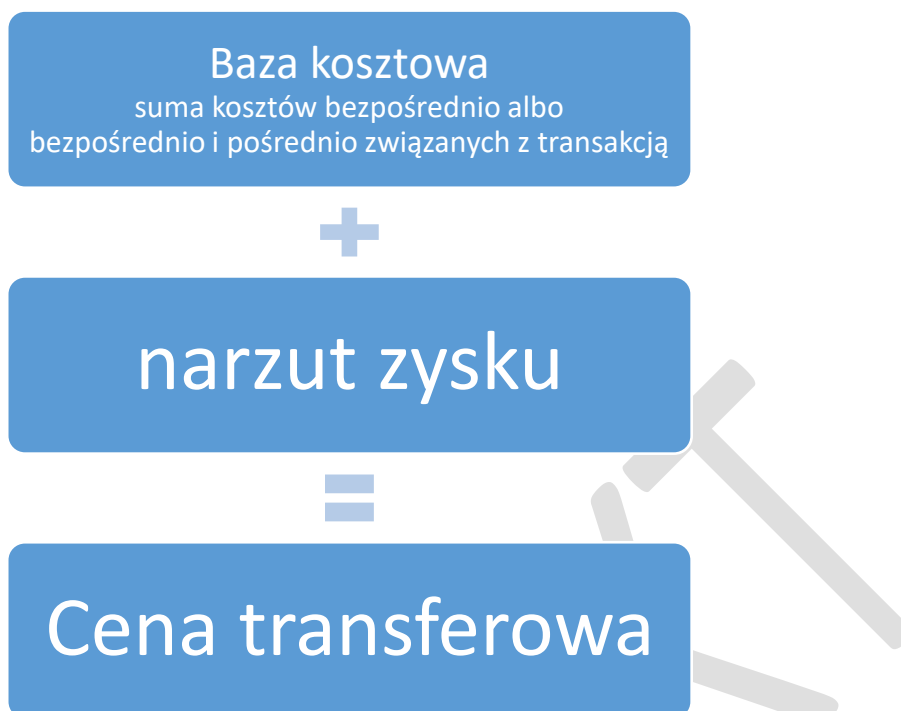
$$\text{Narzut netto ze sprzedaży} = \frac{\text{Zysk (strata) ze sprzedaży} * 100\%}{\text{Koszty działalności operacyjnej} - \text{Zmiana stanu produktów} - \text{Koszt wytworzenia świadczeń na potrzeby własne}} \quad (\text{RZiS w wariantcie porównawczym})$$

$$\text{Narzut operacyjny} = \frac{\text{Zysk (strata) z działalności operacyjnej} * 100\%}{\text{Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów} + \text{Koszty sprzedaży} + \text{Koszty ogólnego zarządu} + \text{Pozostałe koszty operacyjne}} \quad (\text{RZiS w wariantcie kalkulacyjnym})$$

$$\text{Narzut operacyjny} = \frac{\text{Zysk (strata) z działalności operacyjnej} * 100\%}{\text{Koszty działalności operacyjnej} - \text{Zmiana stanu produktów} - \text{Koszt wytworzenia świadczeń na potrzeby własne} + \text{Pozostałe koszty operacyjne}} \quad (\text{RZiS w wariantcie porównawczym})$$

9. Narzut zysku w stosunku do określonej bazy kosztowej, ustala się poprzez odniesienie do poziomu zysku, jaki ten sam podmiot stosuje w porównywalnych transakcjach z podmiotami niezależnymi (porównanie wewnętrzne), lub zysku stosowanego w porównywalnych transakcjach przez podmioty niezależne (porównanie zewnętrzne). Z uwagi na dostępność i jednolitość danych w porównaniu wewnętrznym należy uznać, że wariant ten daje najlepsze wyniki ustalenia ceny transferowej – pod warunkiem zachowania porównywalności transakcji kontrolowanej z niekontrolowaną (niekontrolowanymi).
10. Wynikiem kalkulacji jest cena transferowa, rozumiana zgodnie z art. 11a ust. 1 Ustawy CIT, jako rezultat finansowy warunków ustalonych lub narzuconych w wyniku istniejących powiązań (cena, wynagrodzenie, wynik finansowy lub wskaźnik finansowy). W przypadku metody koszt plus należy przez to rozumieć wysokość narzutu zysku w stosunku do porównywalnej bazy kosztowej, realizowanego w transakcjach z podmiotami niepowiązаныmi lub w transakcjach pomiędzy podmiotami niepowiązаныmi.
11. Schemat ilustrujący ustalanie ceny transakcji metodą koszt plus.

Schemat 1. Ustalanie ceny transakcji metodą koszt plus



A.4. Mocne i słabe strony metody koszt plus

12. Mocne i słabe strony metody koszt plus

Zalety:

- Mniejsza wrażliwość na cechy dóbr i usług;
- Łatwa w zastosowaniu przy dostępności danych porównawczych;
- Duża dostępność danych w przypadku rutynowych działalności, powszechnie występujących na rynku;
- Pełna dostępność danych w porównaniu wewnętrznym;
- Przy zachowaniu porównywalności, zapewnia stabilny rynkowy poziom wynagrodzenia w oparciu o narzut zysku.

Wady:

- Zastosowanie głównie do prostych profili funkcjonalnych i rutynowych transakcji;
- Trudności w weryfikacji porównywalnej bazy kosztowej w porównaniu zewnętrznym;
- Trudność w porównaniu zewnętrznym danych w przypadku różnych rozwiązań rachunkowych (np. RZiS w wariantach kalkulacyjnym vs w porównawczym), a także różnego traktowania kosztów (np. odmienne zasady amortyzacji);
- Założenie metody, że poziom kosztów odzwierciedla cenę może prowadzić do błędnych wniosków. W realiach rynkowych ceny często „odrywają się” od bazy kosztowej – np. towary modne vs wychodzące z mody, zwiększony popyt na surowce wskutek sytuacji

geopolitycznej, różnice zaawansowania technologii użytych w procesie produkcji (skutkujące podwyższeniem lub obniżeniem kosztów produkcji tych samych wyrobów);

- Wynagradzanie na podstawie kosztów może osłabić kontrolę ich racjonalności (przy zapewnieniu stałego narzutu sprzedawca traci motywację ograniczania kosztów, co jest istotą racjonalności biznesowej).

PROJEKT

B. Kryteria porównywalności

13. Zgodnie z § 5 ust. 1 Rozporządzenia TP, za porównywalne można uznać takie transakcje, które spełniają przynajmniej jeden z poniższych warunków:
- a) żadna z ewentualnych różnic pomiędzy porównywanymi transakcjami lub podmiotami nie może w sposób istotny wpłynąć na cenę przedmiotu takiej porównywalnej transakcji lub
 - b) można dokonać racjonalnie dokładnych korekt porównywalności eliminujących istotne efekty takich różnic.
14. Kryteria porównywalności wymienione w Rozporządzeniu TP to:
- a) cechy charakterystyczne dóbr, usług lub innych świadczeń;
 - b) 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
 - c) warunki transakcji określone w umowie, porozumieniu lub innym dowodzie dokumentującym te warunki;
 - d) warunki ekonomiczne występujące w czasie i miejscu, w których dokonano transakcji;
 - e) strategia gospodarcza.
15. Zastosowanie metody należy poprzedzić wnikliwą analizą funkcjonalną transakcji. Analiza funkcjonalna stanowi zespół trzech analiz, czyli pełnionych funkcji, angażowanych aktywów i ponoszonych ryzyk przez podmioty uczestniczące w transakcji. W analizie funkcjonalnej ważne jest uwzględnienie faktycznych zdolności podmiotów do pełnienia przypisanych im funkcji oraz ponoszenia i kontrolowania ryzyk związanych z daną transakcją. Istotny jest też rodzaj, wartość i specyfika aktywów angażowanych w transakcję. Przeprowadzona analiza funkcjonalna powinna ustalić profile funkcjonalne uczestników transakcji, przez które rozumie się opisane zwięźle role tych podmiotów w transakcji, np. producent o rozbudowanych funkcjach i ryzykach, dostawca usług produkcyjnych (*toll manufacturing*), dystrybutor o ograniczonych funkcjach i ryzykach, dostawca usług o niskiej wartości dodanej. Poziom złożoności profilu funkcjonalnego jest kluczowym czynnikiem przy wyborze podmiotu, wobec którego zostanie zastosowana metoda koszt plus. Generalną zasadą jest, że stroną badaną w metodzie koszt plus powinien być to podmiot o prostszym profilu funkcjonalnym.
16. Analiza funkcjonalna stanowi punkt wyjścia do przeprowadzenia prawidłowej analizy bazy kosztowej (zob. pkt 4 objaśnień) i narzutu zysku (zob. pkt 5-8 objaśnień) w metodzie koszt plus. Analiza funkcjonalna stanowi też podstawę badania porównywalności transakcji kontrolowanej z transakcjami niekontrolowanymi.
17. W przypadku zastosowania metody koszt plus największe znaczenie ma wynik analizy funkcjonalnej. Mniejsze znaczenie w tej metodzie ma kryterium cech charakterystycznych dóbr, usług lub innych świadczeń. Wynika to z faktu, że różnice w tym zakresie w mniejszym stopniu wpływają na wysokość narzutu zysku, a większy wpływ mają wykonywane w ramach transakcji funkcje, angażowane aktywa i ponoszone ryzyka. Podatnicy stosujący metodę koszt plus powinni jednak dążyć do zachowania porównywalności branży, asortymentu oraz poziomu zaawansowania technologicznego produktu lub usługi, co powinno zapewnić bardziej wiarygodny wynik analizy porównywalności. Znaczące różnice w cechach charakterystycznych

dóbr i usług mogą, bowiem istotnie wpływać na różnice w funkcjach pełnionych przez strony transakcji, co będzie miało wpływ na kalkulację bazy kosztowej oraz wysokość narzutu zysku.

18. Zastosowanie porównywalnego narzutu zysku w stosunku do porównywalnej bazy kosztowej jest istotą metody koszt plus. W przypadku zaistnienia różnic w pełnionych funkcjach (z uwzględnieniem angażowanych aktywów i ponoszonego ryzyka), które mają wpływ na kalkulację bazy kosztowej oraz poziom realizowanego narzutu zysku, należy dokonać korekt porównywalności w celu zniwelowania takich różnic. Zastosowanie korekt danych porównawczych powinno być rozważane na ostatnim etapie analizy porównawczej, tj. po zastosowaniu wszystkich jej kryteriów.
19. W przypadku stwierdzenia różnic w kryteriach porównywalności wpływających na cenę, przy braku możliwości dokonania odpowiednich korekt, zastosowanie metody koszt plus nie jest zasadne.
20. W zależności od stanu faktycznego i okoliczności, dodatkowe (poza wyżej wymienionymi w pkt 12 objaśnieni) kryteria stosowane w metodzie koszt plus mogą mieć istotne znaczenie, jeżeli wpływają na możliwość jej zastosowania, narzut zysku realizowany w danej transakcji, lub porównywalność transakcji. Przykładowy katalog dodatkowych kryteriów:
 - a) Występowanie wartości niematerialnych i ocena ich wpływu na porównywalność (w szczególności w przypadku unikalnych wartości niematerialnych, których zaangażowanie może wykluczyć możliwość stosowania metody koszt plus);
 - b) 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;
 - c) Wielkość zatrudnienia oraz kapitału obrotowego netto (tzw. kapitału pracującego) przedsiębiorstw;
 - d) Poziom rozwoju przedsiębiorstw (nowoutworzone typu „start-up” vs podmiot o ugruntowanej pozycji na rynku);
 - e) Terminy płatności, waluta rozliczeń);
 - f) Warunki umowne i zasady (standardy) realizacji dostaw (np. incoterms);
 - g) Różnice w ilości/wolumenie sprzedawanych dóbr, częstotliwości świadczonych usług (przykładowo porównywalna wielkość dostawy danego dobra);
 - h) Różnice w poziomie ryzyka pomiędzy porównywanymi transakcjami (np. ryzyko niewypłacalności, złych długów, ryzyko walutowe);
 - i) 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 (np. detaliczny/ hurtowy);
 - poziom ryzyka występujący na danym rynku;
 - siłę nabywczą konsumentów, siłę przetargową dostawców;

- poziom konkurencji;
- dostępność dóbr i usług substytucyjnych;
- istotę i zakres rządowej regulacji rynku;
- poziom i strukturę kosztów związanych z transakcją na danym rynku;
- moment transakcji w czasie w kontekście cyklu życia produktu lub cyklu koniunkturalnego/gospodarczego w danej branży/gospodarce
- standardy / polityka rachunkowości, zasady kalkulacji kosztów.

Powyższy katalog jest przykładowy i otwarty, a kolejność nie przesądza o priorytecie. Zastosowanie wymienionych czynników w konkretnym przypadku zależy od danego stanu faktycznego i okoliczności. Nie jest konieczna weryfikacja wszystkich czynników, lecz tylko tych, które w danym stanie faktycznym są istotne dla celów badania porównywalności i mogą mieć w konsekwencji wpływ na kalkulację ceny.

PROJEKT

C. Trudności i błędy w stosowaniu metody koszt plus

21. Przykładowe trudności w stosowaniu metody:

- określenie bazy kosztowej transakcji;
- określenie rynkowego poziomu narzutu;
- występowanie różnic w zasadach rachunkowości utrudniające prawidłowe porównanie zewnętrzne;
- brak transakcji porównywalnych lub brak informacji o kryteriach wpływających na porównywalność transakcji;
- ocena zasadności dokonania korekt porównywalności i ich wycena.

22. Przykłady błędów w stosowaniu metody:

Przykład nr 1

Nieporównywalna baza kosztowa. Koszty ogólnego zarządu nieujęte w transakcji kontrolowanej porównywane do transakcji, w których koszty te zostały uwzględnione (np. porównywanie narzutu zysku brutto ze sprzedaży, wynikającego z RZiS w wariancie kalkulacyjnym, do narzutu zysku ze sprzedaży wynikającego z RZiS w wariancie porównawczym). W przypadku uwzględnienia przez podmiot dodatkowych kosztów, np. kosztów finansowych, stosowanie metody koszt plus może spowodować nieuzasadnione ponoszenie strat podmiotu o rutynowym profilu funkcjonalnym.

Przykład nr 2

Nieprawidłowa kalkulacja bazy kosztowej. W przypadku podmiotów o prostym profilu funkcjonalnym, świadczących rutynowe usługi dla podmiotów powiązanych w początkowym okresie działalności i stosujących metodę koszt plus do kalkulacji wynagrodzenia w podstawie kosztowej są bezzasadnie pomijane koszty amortyzacji.

Przykład nr 3

Niewłaściwy profil funkcjonalny do zastosowania metody. Podmiot dokonujący sprzedaży wykonuje strategiczne funkcje i posiada kluczowe dla transakcji wartości niematerialne i prawne (producent o pełnym ryzyku sprzedaje renomowane wyroby opatrzone własnym, rozpoznawalnym znakiem towarowym), a powiązany nabywca jest podmiotem pełniącym funkcję dystrybutora o ograniczonym ryzyku).

Przykład nr 4

Nieporównywalne profile funkcjonalne. Błędna analiza porównawcza poprzez porównanie podmiotu o prostym profilu funkcjonalnym, wykonującego rutynowe czynności i ponoszącego nieznaczne ryzyka do podmiotów o rozbudowanych funkcjach, aktywach i ryzykach (np. porównanie podmiotu wykonującego zlecone usługi marketingowe i reklamowe do podmiotów będących właścicielami unikatowych wartości niematerialnych, którymi zarządzają na poziomie strategicznym).

Przykład nr 5

Pominięcie dokonania korekt porównywalności w przypadku występowania istotnych różnic pomiędzy transakcją badaną, a transakcjami uznanymi za porównywalne. Do różnic takich zalicza się przykładowo odmienne rynki geograficzne i inne pozycje kosztowe ujęte w kalkulacji ceny (np. własne środki produkcji vs dzierżawione).

PROJEKT

D. Porównanie z innymi metodami weryfikacji

23. Ceny transferowe weryfikuje się wykorzystując „metodę najbardziej odpowiednią w danych okolicznościach”. Wymienia się następujące metody weryfikacji cen transferowych:
- a) porównywalnej ceny niekontrolowanej;
 - b) ceny odprzedaży;
 - c) koszt plus;
 - d) marży transakcyjnej netto;
 - e) podziału zysku.
24. W celu weryfikacji cen transferowych należy dokonać wyboru najbardziej odpowiedniej dla danej transakcji metody. Obecne regulacje nie wprowadzają obowiązku stosowania jakiegokolwiek metody wskazanej w pkt a – e w pierwszej kolejności. Jednak inne metody, w tym techniki wyceny, mogą być zastosowane dopiero po wykluczeniu możliwości stosowania metod podstawowych, wskazanych w pkt a – e powyżej.
25. 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 (art. 11d ust. 3 Ustawy o CIT).
26. Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej (PCN). Podstawową różnicą między metodą koszt plus a metodą porównywalnej ceny niekontrolowanej 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 PCN porównaniu podlega cena porównywalnego produktu lub usługi w porównywalnych okolicznościach. Z założeń PCN wynika, że każda istotna różnica w cechach charakterystycznych dóbr lub usług może mieć wpływ na cenę i wymagać rozważenia właściwej korekty. Natomiast w przypadku metody koszt plus różnice w cechach charakterystycznych dóbr lub usług mają z reguły mniejszy wpływ na narzut zysku. W przypadku metody koszt plus należy w większym stopniu zwracać uwagę na porównywalność podmiotów w znaczeniu funkcjonalnym niż na występujące różnice produktowe, dlatego w metodzie tej wymagana jest mniejsza ilość korekt porównywalności dotyczących cech dóbr lub usług niż w metodzie PCN³.
27. Metoda ceny odsprzedaży (MCO). W przypadku metody ceny odsprzedaży weryfikacji podlega wysokość marży ceny odsprzedaży w realizowanej transakcji, podczas gdy metoda koszt plus weryfikuje wysokość narzutu zysku realizowanego przez dany podmiot w odniesieniu do odpowiedniej bazy kosztowej. Marża bada relację pomiędzy osiągniętym zyskiem a wartością sprzedaży (narzut to wskaźnik zysku do kosztów, marża - zysku do sprzedaży). Metoda ceny odsprzedaży różni się od metody koszt plus tym, że punktem wyjścia zastosowania tej pierwszej jest sprzedaż do podmiotów niepowiązanych, podczas gdy metoda koszt plus stosowana jest do transakcji, w których podmiot realizuje transakcje sprzedaży do podmiotów powiązanych.

³ Pkt 2.47 Wytycznych OECD.

28. Metoda marży transakcyjnej netto (MMTN). W przypadku MMTN, jak również w ramach metody koszt plus, porównywany jest wskaźnik finansowy (marży lub narzutu) osiągniany na porównywalnej transakcji. Metoda MMTN zakłada jednak weryfikację poziomu „marży zysku netto”, podczas gdy metoda koszt plus polega na weryfikacji poziomu „narzutu zysku”. Podstawowa różnica między metodą koszt plus a metodą MMTN polega na tym, że metoda koszt plus wychodzi od kosztów związanych z przedmiotem transakcji, do których następnie jest dodawany narzut zysku, natomiast w MMTN analizowany jest najpierw zrealizowany w transakcji zysk. Ponadto w metodzie koszt plus, co do zasady stosuje się wskaźniki narzutu brutto. MMTN częściej jest wykorzystywana do weryfikacji rentowności na całej działalności. Z dniem 1 stycznia 2019 r. zniesiony został podział polegający na tym, że w metodzie koszt plus wyłączało się z bazy kosztowej koszty ogólnego zarządu, to jest koszty działania jednostki, jako całości oraz koszty zarządzania tą jednostką, zaś w MMTN od przychodu osiągniętego w wyniku transakcji należało odliczyć koszty poniesione w celu osiągnięcia tego przychodu, w tym także koszty ogólnego zarządu. Obecnie zarówno w metodzie koszt plus, jak i w MMTN (w przypadku wyboru wskaźnika finansowego ważonego kosztami) można odnosić się do bazy kosztowej uwzględniającej koszty ogólnego zarządu (zobacz pkt 4). Ponadto, MMTN bada relację zysku do odpowiedniej bazy, którą mogą stanowić aktywa, koszty lub przychody, natomiast metoda koszt plus opiera się wyłącznie na bazie kosztowej.
29. Metoda podziału zysku (MPZ). W przypadku metody podziału zysku dokonuje się ustalenia ogólnej kwoty zysku do podziału oraz zasad jego podziału w ramach transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi. Natomiast metoda koszt plus jest metodą jednostronną i opiera się na porównaniu narzutów zysku realizowanych w transakcji kontrolowanej i transakcjach porównywalnych (weryfikowana jest zyskowość strony badanej). Ponadto, metodę podziału zysku stosuje się z zasady dla sytuacji, w których działalność gospodarcza jest w wysokim stopniu zintegrowana lub gdy obie strony transakcji wnoszą unikalne i wartościowe wkłady.

E. Praktyczne zastosowanie metody koszt plus

30. Poniżej zaprezentowano wybrane przykłady zastosowania metody koszt plus:

- produkcja kontraktowa;
- usługi przerobu półproduktów;
- dystrybucja o ograniczonym ryzyku;
- usługi o niskiej wartości dodanej z zakresu IT, HR, utrzymania obiektów, księgowości itp.

Metoda koszt plus jest, obok MMTN, właściwą do ustalania kosztu usług o niskiej wartości dodanej, objętych zasadami *safe harbour* (art. 11f ustawy CIT).

31. Poniżej zestawiono przykłady zastosowania metody koszt plus dla typowych przypadków, transakcji

Przykład nr 6 (porównanie wewnętrzne)

Polski podmiot powiązany F PL działa w grupie podmiotów powiązanych F i produkuje wyroby sprzedawane do nabywców będących zarówno podmiotami powiązаныmi grupy F, jak i podmiotami niepowiązаныmi. Wyroby podmiotu F PL stanowią dla nabywców półprodukty do dalszej obróbki w cyklach produkcyjnych.

W wyniku badania porównywalności transakcji kontrolowanych i niekontrolowanych zawieranych przez F z uwzględnieniem pełnionych funkcji, angażowanych aktywów, ponoszonych ryzyk i istotnych warunków wpływających na cenę sprzedaży, takich jak sposób dostawy i warunki płatności, stwierdzono, że nie różnią się one od siebie. Ustalono również, że w transakcjach kontrolowanych, jak i niekontrolowanych F PL stosuje bazę kosztową kalkulowaną o takie same zasady. Dodatkowo, porównywane transakcje handlowe z podmiotami powiązаныmi i niepowiązаныmi odbywają się na porównywalnym poziomie rynku (hurt o zbliżonym wolumenie). Rynek zbytu wyrobów podmiotu F PL do podmiotów powiązanych i niepowiązanych jest porównywalny i aspekt geograficzny nie zaburza porównywalności badanych transakcji. Transakcje uznano zatem za porównywalne.

F PL dokonuje sprzedaży produktów zarówno do podmiotu powiązanego, jak i do podmiotów niepowiązanych, dysponuje więc danymi wewnętrznymi w zakresie kalkulacji bazy kosztowej oraz realizowanych narzutów zysku dla tych transakcji. Ustalono również, że F PL w transakcjach z podmiotami niepowiązаныmi i powiązаныmi ma ten sam profil funkcjonalny. Narzut zysku w wewnętrznych transakcjach niekontrolowanych mieści się w przedziale od 9% do 11%. W oparciu o dokonane porównanie wewnętrzne F PL ustalił narzut zysku na wyroby sprzedawane do podmiotów powiązanych w wysokości 10%. Wartość ta mieści się w przedziale narzutów zysku stosowanych w transakcjach niekontrolowanych, co pozwala w danych okolicznościach przyjąć, że narzut można uznać za rynkowy. Skalkulowana w oparciu o porównywalną bazę kosztową i rynkowy narzut cena transferowa może być zatem uznana za zgodną z zasadą rynkową i ustaloną na poziomie rynkowym.

Przykład nr 7 (porównanie zewnętrzne)

Polski podmiot T PL działający w grupie podmiotów powiązanych T wykonuje usługi branży IT wyłącznie na rzecz podmiotów powiązanych. Przedmiotem transakcji są usługi powszechnie wykonywane na rynku (utrzymania sieci i serwisowania sprzętu komputerowego). Analiza funkcjonalna wskazuje, że podmiot wykonuje rutynowe czynności, nie wykonując zaawansowanych funkcji, nie angażując unikatowych aktywów i nie ponosząc istotnych ryzyk, przez co możliwe jest zastosowanie metody koszt plus.

T PL dokonał porównania zewnętrznego w oparciu o ogólnodostępne sprawozdania finansowe porównywalnych podmiotów niepowiązanych, świadczących usługi branży IT. Po przeprowadzeniu testu jakościowego tych danych, otrzymano grupę 26 podmiotów uzyskujących wyniki, które można uznać za zgodne z zasadą ceny rynkowej.

W celu weryfikacji zgodności cen z zasadą ceny rynkowej i w celu ustalenia zakresu cen transferowych, w analizie wyników wykorzystano miary statystyczne w postaci kwartyli. Ponieważ analiza danych porównywalnych powinna wyłączyć dane, które są zaniżone lub zawyżone w stosunku do najczęściej występujących, przyjęto, że właściwym przedziałem wyników jest obszar ograniczony pierwszym i trzecim kwartylem (przedział międzykwartylowy).

Uzyskano wyniki:

<i>Minimum</i>	<i>1,04%</i>
<i>Dolny kwartyl</i>	<i>4,39%</i>
<i>Mediana</i>	<i>6,32%</i>
<i>Górny kwartyl</i>	<i>8,07%</i>
<i>Maksimum</i>	<i>12,85%</i>

Dokonując analizy porównawczej ustalono zatem, że wskaźnik narzutu brutto ze sprzedaży w podmiotach poddanych analizie mieści się w przedziale międzykwartylowym od 4,39% do 8,07%, a mediana dla tej próby wynosi 6,32%. Podmiot T PL przyjął medianę uzyskanych wyników za wartość rynkowego narzutu odpowiedniego dla transakcji kontrolowanej.

Dla kalkulacji ceny kontrolowanej transakcji IT podmiot T PL zastosował cenę opartą o bazę kosztową składającą się z kosztów bezpośrednich (wynagrodzenia informatyków, dojazdu, części i podzespoły, materiały) oraz pośrednich tej usługi, powiększonych o narzut równy medianie, czyli o 6,32 %.

Przykład nr 8 (metoda koszt plus jest niewłaściwa!)

Spółka X działająca w branży handlu internetowego opracowała, opatentowała i wdrożyła nowatorską platformę handlową W. Z analizy funkcjonalnej obejmującej działania dotyczące wytworzenia, rozwoju, utrzymania, wykorzystania i ochrony wartości niematerialnej⁴ wynika, że właścicielem tego aktywa jest wyłącznie Spółka X. Spółka X udzieliła licencji na wykorzystanie platformy W podmiotowi powiązanemu Y, którego profil funkcjonalny odpowiada dystrybutorowi o rozwiniętych funkcjach i ryzykach (full-fledged distributor).

W celu ustalenia ceny tej transakcji Spółka X zastosowała metodę koszt plus w wariacie porównania zewnętrznego, opierając się na wynikach finansowych podmiotów działających w branży handlu internetowego. Wynikiem porównania była mediana narzutu zysku na

⁴ Pkt 6.32 Wytycznych OECD.

kosztach operacyjnych w wysokości 7%. Jako bazę kosztową do wyceny transakcji metodą koszt plus spółka X przyjęła ponoszone na bieżąco koszty utrzymania oraz koszty związane z ochroną praw intelektualnych do platformy W.

W transakcji licencjonowania unikatowej wartości niematerialnej i prawnej przez podmiot wykonujący zaawansowane funkcje z nią związane, zastosowanie metody koszt plus nie jest prawidłowe i metoda ta nie odzwierciedli prawidłowego poziomu wynagrodzenia dla spółki X. Poziom bieżących kosztów nie jest wyznacznikiem ceny dla unikatowych wartości niematerialnych i prawnych, ponieważ ich wartość rynkowa wynika zazwyczaj z innych czynników (innowacyjność, rozpoznawalność, siła marki). W takiej sytuacji należy wybrać inną, bardziej odpowiednią do tej transakcji metodę.

PROJEKT