



FCT
FORUM CEN TRANSFEROWYCH

Rekomendacje Forum Cen Transferowych dotyczące opisu metody porównywalnej ceny niekontrolowanej (PCN)

Opracowała: Grupa Robocza nr 3

INFORMACJE/ZASTRZEŻENIA:

WERSJA DO PUBLIKACJI, zatwierdzona podczas VI Forum Cen Transferowych 11 czerwca 2019 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, 11 czerwca 2019 r.

Rekomendacje Forum Cen Transferowych dotyczące opisu metody porównywalnej ceny niekontrolowanej.

I. Uwagi wstępne i zastrzeżenia

Niniejszy dokument został opracowany dla stanu prawnego obowiązującego od 1 stycznia 2019 r. Poniżej zaprezentowany został opis metody PCN 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, §10 ust. 1-2
3. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (wersja 2017 r., dalej: **Wytyczne OECD 2017**)
Rozdział II, Sekcja B (punkty 2.14 – 2.26)

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 § 10 ust. 1 i 2 Rozporządzenia TP 2019:

„1. Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej polega na porównaniu ceny przedmiotu transakcji kontrolowanej z ceną stosowaną w porównywalnych transakcjach przez podmioty niepowiązane i ustaleniu na tej podstawie wartości rynkowej przedmiotu transakcji kontrolowanej.

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

Pojęcie „ceny” użyte w ww. przepisach należy rozumieć szerzej niż jako cenę określoną w jednostkach pieniężnych. Przez „cenę”, w świetle ww. definicji metody PCN, można rozumieć również przykładowo wynagrodzenie z tytułu należności licencyjnej wyrażone jako procent od przychodów czy wartość oprocentowania przy transakcjach finansowych¹.

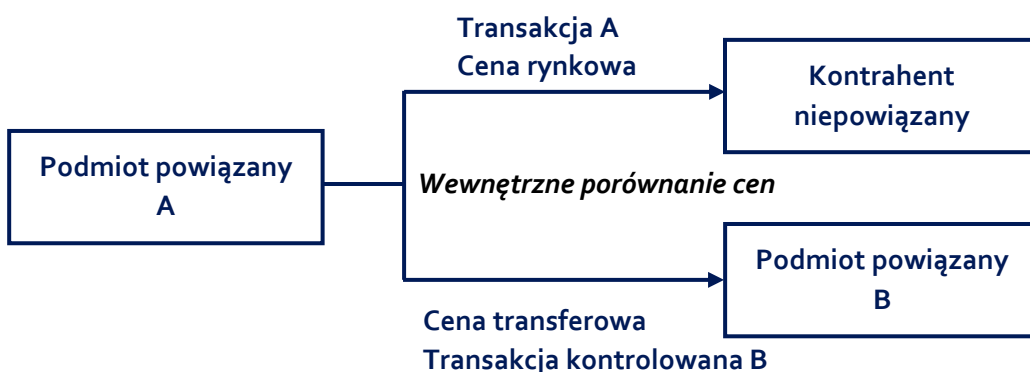
Dodatkowo zgodnie z § 5 ust. 1 Rozporządzenia TP 2019², metoda PCN może zostać zastosowana, jeżeli spełniony jest jeden z dwóch poniższych warunków:

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.

Metoda PCN jest najbardziej bezpośrednią metodą weryfikacji cen transferowych a dla jej zastosowania kluczowa jest wysoka porównywalność analizowanych transakcji.

Poniższe diagramy ilustrują założenie badania opartego na wewnętrznym i zewnętrznym porównaniu cen

A. Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej (PCN) w formie wewnętrznego porównania cen

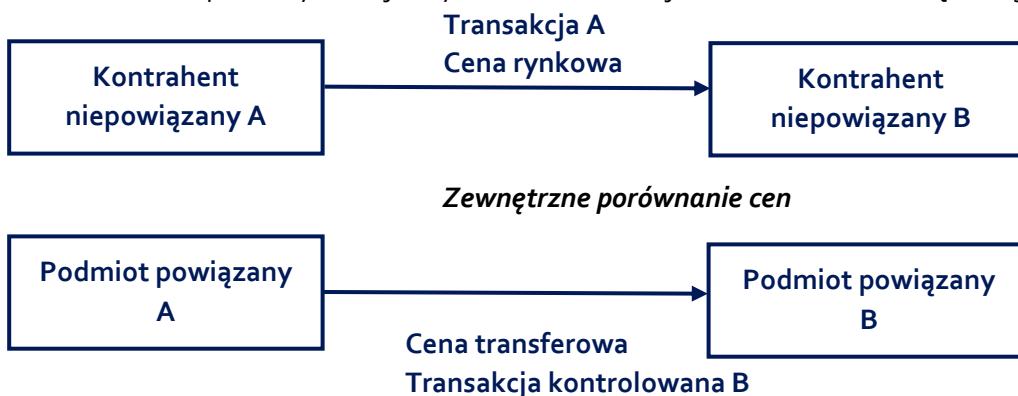


* Transakcja A oraz transakcja kontrolowana B są transakcjami porównywalnymi.

¹ Por. Uzasadnienie do Rozporządzenia TP 2019, s. 13

² Podobnie punkt 2.15 Wytycznych OECD 2017.

B. Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej (PCN) w formie zewnętrznego porównania cen



* Transakcja A oraz transakcja kontrolowana B są transakcjami porównywalnymi.

IV. Kryteria porównywalności dla metody PCN

Kryteria porównywalności zostały określone w § 3 ust. 1 Rozporządzenia TP 2019. W przypadku metody PCN istotne znaczenie ma kryterium dotyczące cech charakterystycznych dóbr, usług lub innych świadczeń. Innymi słowy, w przypadku metody PCN każda różnica materialna w cechach charakterystycznych dóbr, usług lub innych świadczeń, która może wpłynąć na cenę przedmiotu transakcji, ma znaczenie dla wiarygodności jej stosowania i tym samym wymóg porównywalności cech charakterystycznych jest w przypadku tej metody najściślejszy.

Podobne wnioski prezentowane są w punkcie 1.108 Wytycznych OECD. W związku z tym, oceniając kryteria porównywalności przy zastosowaniu metody PCN warto uwzględnić tezy wskazane w sekcji D.1.3 *Cechy charakterystyczne dóbr i usług* (punkty 1.107 – 1.109) Wytycznych OECD.

W przypadku metody PCN, należy również pamiętać, że oprócz porównywalności cech charakterystycznych istotny jest również wymóg porównywalności podmiotów (o ile ma to znaczenie dla celów badania porównywalności). Jako przykład można podać sytuację, w której podmiot A sprzedaje dobra na rzecz podmiotu B (będącego dystrybutorem produktów na rynku lokalnym) oraz na rzecz podmiotów niezależnych, z których część pełni funkcję dystrybutora analogiczną do podmiotu B, a część funkcję pośrednika w sprzedaży na rzeczy dystrybutorów. W związku z tym, że część podmiotów niezależnych znajduje się na nieporównywalnym poziomie łańcucha wartości dodanej konieczne byłoby wyłączenie z analizy podmiotów pełniących funkcje pośrednika.

Zweryfikowanie porównywalności podmiotowej jest szczególnie istotne przy porównaniu wewnętrznym – wówczas dostęp do informacji potrzebnych do przeprowadzenia takiej analizy jest najszerszy. Natomiast w przypadku analizy porównawczej opartej o dane zewnętrzne (np. pochodzące z komercyjnych baz danych) przeprowadzenie pełnego badania porównywalności może być niemożliwe ze względu na brak dostępu do takich informacji.

Przy dokonywaniu badania porównywalności należy mieć również na względzie inne kryteria porównywalności określone w Rozporządzeniu TP 2019 (por. § 3. 1). Natomiast, jak wspomniano wyżej, oceniając porównywalność transakcji w świetle metody PCN, należy brać pod uwagę te różnice pomiędzy porównywanymi transakcjami lub podmiotami, które mają istotny wpływ na poziom ceny w transakcji kontrolowanej (§ 5 ust. 1 Rozporządzenia TP 2019).

Przechodząc na grunt praktyki, należy wskazać, że przy stosowaniu metody PCN, poniższe czynniki mogą mieć szczególne znaczenie w kontekście rozpatrywania różnic między transakcjami porównywanymi w ramach stosowania metody PCN³:

1. fizyczna tożsamość porównywanych dóbr lub usług (np. porównywalny zakres świadczonych usług);
2. różnice w jakości i dostępności porównywanych dóbr lub usług (np. jakość materiałów wykorzystanych do produkcji danego dobra może mieć znaczenie dla celów badania porównywalności);
3. różnice w ilości sprzedawanych dóbr, częstotliwości świadczonych usług (przykładowo porównywalna wielkość dostawy danego dobra);
4. obciążenia dóbr prawami osób trzecich i ich wpływ na cenę transakcji (np. fakt, że na nieruchomości ustanowiona jest hipoteka może mieć znaczenia dla celów badania porównywalności);
5. wpływ dodatkowych usług na cenę dobra (np. serwis posprzedażowy, okres gwarancji, usługi utrzymaniowe);
6. w przypadku wartości niematerialnych i prawnych – forma transakcji (np. licencja lub *know-how*), czas trwania i stopień ochrony oraz przewidywane korzyści z korzystania z danych dóbr (np. czy licencja jest wyłączna czy niewyłączna, czy jest ograniczona terytorialnie czy nie);
7. wpływ zaangażowanych przez stronę transakcji wartości niematerialnych i prawnych na porównywalność i cenę (np. fakt że dane dobro jest sprzedawane pod bardzo znanym znakiem towarowym może mieć znaczenia dla celów badania porównywalności) ;
8. różnice w rynkach (analiza porównywalności transakcji dokonywanych na różnych rynkach powinna uwzględniać warunki istniejące na porównywanych rynkach w takim stopniu, w jakim warunki te mają wpływ na wartość rynkową transakcji zawieranych na tych rynkach, np.:
 - wielkość i położenie danego rynku oraz charakter tego rynku (detaliczny lub hurtowy);
 - stosunek podaży do popytu na dane dobra lub usługi, siłę nabywczą konsumentów, siłę przetargową dostawców oraz stopień konkurencji;
 - dostępność dóbr i usług substytucyjnych oraz ryzyko z tym związane;
 - istotę i zakres rządowej regulacji rynku oraz stopień ryzyka prowadzenia działalności na danym rynku;
 - poziom i strukturę kosztów związanych z transakcją na danym rynku;
 - czas trwania transakcji, w szczególności istnienie cyklu ekonomicznego, biznesowego lub cyklu życia produktu;
9. porównywalność profilu działalności, umiejscowienie w ramach łańcucha wartości dodanej lub usytuowanie w kanale dystrybucji np.: (i) dystrybutor, (ii) hurtownik, (iii) sprzedaż detaliczna (iv) inny profil (np. nie będzie właściwe porównywanie cen hurtowych z dystrybucyjnymi);
10. wszelkie inne warunki, które mogą wpływać na porównywalność (np. strategia biznesowa, wpływ polityki cenowej grupy na stosowane ceny, warunki umowne);
11. poziom ryzyka pomiędzy porównywanymi transakcjami (np. ryzyko niewypłacalności, złych długów, ryzyko walutowe);
12. koszty pozyskania zleceń/kontrahentów.

³ Przy określaniu kryteriów porównywalności i nadając im odpowiednią gradację, należy mieć na względzie tezy zaadresowane w Rozdziale III Wytucznych OECD 2017.

Rekomendacje Forum Cen Transferowych dotyczące opisu metody porównywalnej ceny niekontrolowanej (PCN)

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 w transakcji.

V. Przykładowe transakcje, w których może zostać zastosowana metoda PCN

Przykładowo metoda PCN może mieć zastosowanie przy takich transakcjach kontrolowanych jak:

- transakcje, których przedmiot podlega notowaniu na giełdzie towarów lub surowców,
- transakcje, których przedmiotem jest udostępnienie wartości niematerialnych na zasadzie licencji (np. należności licencyjne, dla których wynagrodzenie określone jest jako % od danej bazy),
- transakcje finansowe (np. pożyczki, poręczenia),
- transakcje kontrolowane, 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 PCN lub możliwe są wiarygodne korekty porównywalności,
- transakcje w zakresie wynajmu nieruchomości (np. cena za 1m² z uwzględnieniem innych opłat).

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

VI. Przykładowe trudności w stosowaniu metody PCN

1. Trudność w pozyskaniu wiarygodnych danych porównawczych.
2. Dokonanie racjonalnie dokładnych korekt porównywalności i ich kwantyfikacja.
3. W przypadku usług – trudność w porównaniu zakresu usług.

Interpretując pojęcie „racjonalnej dokładności” w kontekście stosowania korekt właściwym jest odniesienie się do punktów 3.50-3.53 Wytycznych OECD 2017. Przede wszystkim, korekty porównywalności należy rozważyć jeśli (i tylko wtedy) gdy oczekuje się, że zwiększą wiarygodność wyników. Potrzeba dokonania zbyt licznych korekt kluczowych czynników porównywalności może wskazywać, na niedostateczną porównywalność dobranej próby.

VII. Przykładowe błędy w stosowaniu metody PCN

1. Pomijanie istotnych czynników mających wpływ na porównywalność (przykładowo przy należnościach licencyjnych – do istotnych kryteriów porównywalności dla tego typu transakcji, należy zgodnie z punktami 6.118 – 6.127 Wytycznych OECD zaliczyć m. in. wyłączność, zakres i okres ochrony prawnej, zakres geograficzny.
2. Porównywanie ceny w transakcji dokonywanej w ramach głównej działalności z ceną w transakcji incydentalnej.
3. Nieporównywalność danych w ramach porównania wewnętrznego. Jeżeli przykładowo próba w porównaniu wewnętrznym zbudowana jest w oparciu o dokonanie incydentalnej, jednorazowej transakcji, lub stanowi marginalny udział wartościowy w strukturze sprzedaży.

Rekomendacje Forum Cen Transferowych dotyczące opisu metody porównywalnej ceny niekontrolowanej (PCN)

4. Porównywanie cen na różnych poziomach w ramach łańcucha wartości dodanej (np. porównanie cen detalicznych i hurtowych).
5. Pomijanie w badaniu porównywalności czynników mających istotny wpływ na cenę w transakcji (np. porównywanie towarów markowych (*branded products*) z towarami niemarkowymi).

VIII. Porównanie z innymi metodami

Metoda ceny odprzedaży, koszt plus, TNMM

Podstawową różnicą między metodą PCN a metodą ceny odprzedaży, koszt plus oraz metodą TNMM jest to, że przy stosowaniu metody PCN porównuje się cenę dla porównywalnego produktu lub usługi w porównywalnych okolicznościach, podczas gdy w ramach metody ceny odprzedaży, metody koszt plus czy też metody TNMM porównuje się poziom marży (narzutu) na porównywalnej transakcji, która to marża (narzut) stanowi wynagrodzenie za wykonywane funkcje, angażowane aktywa i ponoszone ryzyko.

Z założeń metody PCN (por. m in. punkt 1.108 Wytycznych OECD 2017) wynika, że każda różnica materialna w cechach charakterystycznych dóbr lub usług może mieć wpływ na cenę i wymagać rozważenia właściwej korekty. W odniesieniu natomiast do metody ceny odprzedaży, metody koszt plus oraz TNMM, niektóre różnice w cechach charakterystycznych dóbr lub usług prawdopodobnie będą miały mniejszy wpływ na marżę lub narzut zysku. Reasumując, wymóg porównywalności dóbr lub usług jest najściślejszy dla metody PCN, natomiast przy metodach, gdzie cena transferowa określana jest jako marża albo narzut zysku (lub inny wskaźnik), występuje większa tolerancja na różnice produktowe, koncentrując się na porównywalności podmiotów w znaczeniu funkcjonalnym.

Ponadto, metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej wyłącza konieczność określenia w toku badania analizowanej strony transakcji (*tested party*), co znajduje swoje potwierdzenie w punkcie 3.18 Wytycznych OECD 2017. Oznacza to, że porównanie za pomocą metody PCN może zostać przeprowadzone zarówno z perspektywy jednej, jak i drugiej strony transakcji kontrolowanej.

Metoda podziału zysku

Podstawowa różnica metodologiczna polega na tym, że w przypadku metody podziału zysku dokonuje się ustalenia ogólnej kwoty zysku do podziału pochodzącego z transakcji kontrolowanych, których dokonują podmioty („łączny zysk”), podczas gdy metoda PCN opiera się na porównaniu cen w danej transakcji. 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 PCN (porównanie wewnętrzne cen)

Stan faktyczny

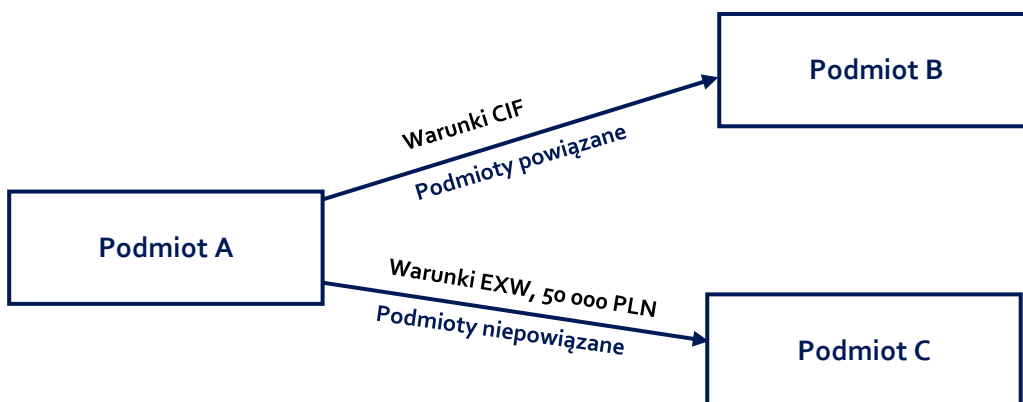
Podmiot A jest dystrybutorem i sprzedaje tylko jeden typ urządzeń elektrycznych. Urządzenia elektryczne sprzedawane są tylko na rzecz dwóch podmiotów tj.:

- lokalnej spółki zależnej od podmiotu A – podmiotu B,
- lokalnej spółki niepowiązanej – podmiotu C.

Zgodnie z umową zawartą między podmiotem A i podmiotem B, podmiot A wysyła urządzenia elektryczne do podmiotu B, który prowadzi działalność bazując na warunkach CIF (Incoterms 2010). Z drugiej strony podmiot C nabywa urządzenia elektryczne bezpośrednio w magazynie podmiotu A na warunkach EXW – ex works (Incoterms 2010). Brak jest istotnego zaangażowania po stronie podmiotu A

Rekomendacje Forum Cen Transferowych dotyczące opisu metody porównywalnej ceny niekontrolowanej (PCN)

w przypadku organizacji transportu. Cena urządzeń elektrycznych (100 jednostek towaru) sprzedawanych przez podmiot A na rzecz podmiotu C wynosi 50 000 PLN.



Badanie porównywalności

W wyniku przeprowadzonego badania porównywalności ustalono, że:

- istotne warunki transakcji z podmiotem B i C są podobne w tym m.in.: wielkość sprzedaży urządzeń elektrycznych, terminy płatności,
- warunki rynkowe i ekonomiczne są podobne,
- wykonywane funkcje, zaangażowane aktywa i ponoszone ryzyka przez podmiot A (profil funkcjonalny) w przypadku transakcji z podmiotem B i C są podobne (z wyjątkiem funkcji w zakresie transportu towarów),
- podmiot B i podmiot C są porównywalne pod względem profilu funkcjonalnego (z wyjątkiem funkcji w zakresie transportu) i poziomu rynku.

Wybór metody

W danej sytuacji zastosowanie może znaleźć metoda PCN zważywszy, że:

- istnieją dane porównawcze;
- istnieje porównywalność cech charakterystycznych dóbr;
- podmiot B i podmiot C są porównywalne;
- pozostałe kryteria porównywalności (z wyjątkiem warunków transportu) są spełnione,
- w przypadku warunków transportu możliwe jest dokonanie racjonalnie dokładnych korekt.

Zastosowanie metody

Zastosowanie metody PCN dla urządzeń elektrycznych sprzedawanych na rzecz podmiotu B można w uproszczeniu zaprezentować w następujący sposób:

Cena urządzeń elektrycznych (100 jednostek towaru) sprzedanych na rzecz podmiotu C	50 000 PLN
Powiększenie o koszty ubezpieczenia i frachtu*	400 PLN
Cena transferowa (za 100 jednostek towaru) w oparciu o PCN	50 400 PLN

*zakładając brak istotnego zaangażowania po stronie podmiotu A w przypadku organizacji transportu (refaktura). W przeciwnym przypadku należy rozważyć dodatkowe wynagrodzenia dla podmiotu A z tytułu organizacji transportu.

Rekomendacje Forum Cen Transferowych dotyczące opisu metody porównywalnej ceny niekontrolowanej (PCN)

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

X. Załącznik

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 powiązanymi.

(...)

§ 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.

(...)

§ 10. 1. Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej polega na porównaniu ceny przedmiotu transakcji kontrolowanej z ceną stosowaną w porównywalnych transakcjach przez podmioty niepowiązane i ustaleniu na tej podstawie wartości rynkowej przedmiotu transakcji kontrolowanej.

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

© Forum Cen Transferowych, czerwiec 2019

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: Ewelina Stamblewska-Urbaniak (przewodnicząca), Aleksandra Chojnacka, Rafał Gorczyca, Katarzyna Malarek-Penkala, Monika Palmowska, Zbigniew Sznitowski przy współpracy z obserwatorami ze strony MF i KAS.