



Objaśnienia podatkowe w zakresie cen transferowych z 24 marca 2023 r.

Nr 5: Metoda ceny odprzedaży

Ministerstwo
Finansów

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. Zastosowanie metody | 9 |
| A.3. Określenie marży ceny odprzedaży i kalkulacja ceny zakupu | 9 |
| A.4. Wybór wskaźnika rentowności..... | 12 |
| B. Kryteria porównywalności transakcji i podmiotów | 13 |
| C. Trudności i błędy w stosowaniu MCO | 17 |
| D. Porównanie z innymi metodami weryfikacji | 18 |
| E. Praktyczne zastosowanie MCO..... | 19 |

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 2022 r. 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) |
| Ustawa o rachunkowości | Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120, z późn. zm.) |
| 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 29 sierpnia 2022 r. w sprawie informacji o cenach transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. 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 |

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.

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 powiązanymi, 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, zaangażowane 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.

§ 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 odprzedajcemu pokrycie jego **kosztów bezpośrednich i pośrednich**, związanych z odprzedażą przedmiotu transakcji kontrolowanej, oraz zapewnić **zysk** odpowiedni do pełnionych przez ten podmiot funkcji, angażowanych aktywów i ponoszonego ryzyka.*

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

Metoda ceny odprzedaży została opisana również w międzynarodowych dokumentach OECD oraz ONZ:

- Rozdział II, Część II, Sekcja C, pkt 2.27-2.44 Wytycznych OECD;
- Rozdział 4.3 Podręcznika ONZ.

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

A. Zasady użycia MCO

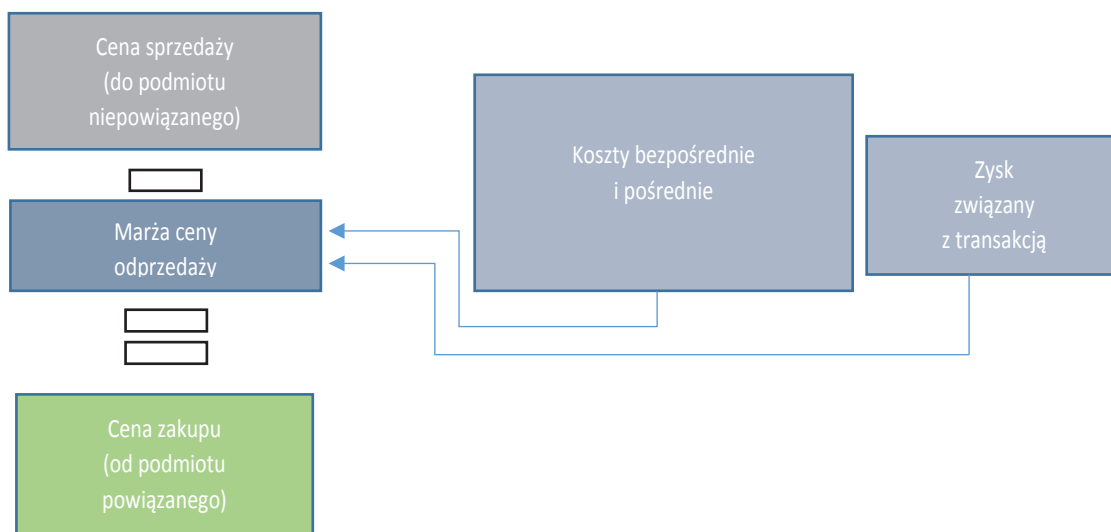
A.1. Zakres stosowania metody

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 rozumieć 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.
 4. Pojęcie „ceny sprzedaży towaru lub usługi” użyte w § 11 ust. 1 Rozporządzenia TP 2019 należy rozumieć jako kwotę bez podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, pomniejszoną o rabaty, opusty i inne podobne zmniejszenia.
 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 powiązanymi 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 niebędąca osobą prawną i jej wspólnik, lub
 - ca) spółka, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1, i jej komplementariusz, lub
 - cb) spółka, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1a, i jej wspólnik, 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 powiązanymi (zob. pkt 5).
 7. Marża ceny odprzedaży, którą ustala się przy kalkulacji ceny zakupu towaru lub usługi od podmiotu powiązanego, zgodnie z § 11 ust. 2 Rozporządzenia TP 2019 powinna zapewnić:
 - pokrycie kosztów bezpośrednich i pośrednich, związanych z odprzedażą przedmiotu transakcji kontrolowanej;

- zysk odpowiedni do pełnionych przez podmiot funkcji, zaangażowanych aktywów i ponoszonego ryzyka.

Do kosztów bezpośrednich zalicza się koszty, które mogą być w sposób bezpośredni powiązane z określonym produktem, towarem lub usługą. Koszty pośrednie, czyli koszty, których przypisanie bezpośrednio do danej transakcji nie jest możliwe, powinny być wyliczone przy zastosowaniu kluczy alokacji. Klucz alokacji to miara wskazująca, w jakim stopniu dany koszt należy przyporządkować do transakcji. Klucz alokacji powinien być łatwy do zastosowania i zweryfikowania oraz stały w czasie (np. udział przychodu z transakcji w przychodach ogółem, udział liczby pracowników, powierzchni magazynowej itp.).

Schemat 1. Metoda ceny odprzedaży



8. W celu zastosowania MCO należy ustalić, czy jest ona metodą najbardziej odpowiednią w danych okolicznościach, uwzględniając 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).

9. Stosowanie MCO obejmuje następujące etapy:

- określenie ceny sprzedaży oraz marży ceny odprzedaży;
- kalkulację ceny zakupu (tj. ceny transakcji kontrolowanej);
- wybór wskaźnika finansowego;
- kalkulacja (wyliczenie) wybranego wskaźnika finansowego;
- porównanie wskaźnika finansowego i zweryfikowanie, czy cena zakupu została wyznaczona na poziomie ceny rynkowej.

Powyższe etapy są przedmiotem objaśnień w pkt. 12-19 oraz 33-34.

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 dokonywanych przez

podmioty porównywalne funkcjonalnie, zawieranych w podobnych okolicznościach gospodarczych i z uwzględnieniem podobieństwa towarów i usług.

11. Największą wiarygodność stosowania MCO uzyskuje się w szczególności, gdy:
- występuje porównywalność funkcjonalna podmiotów;
 - przedmiot transakcji kontrolowanej został w krótkim odstępie czasowym odprzedany do podmiotu niepowiązanego (zob. pkt 21);
 - przedmiot transakcji niekontrolowanej (transakcja odprzedaży) nie uległ znacznym zmianom, np. poprzez jego przetworzenie, powodujące podniesienie jego wartości;
 - podmiot dokonujący odprzedaży nie angażuje w transakcji unikatowych i cennych aktywów (np. wartości niematerialnych i prawnych jak patenty, licencje, znak towarowy).

A.2. Zastosowanie metody

12. Zastosowanie MCO poprzedza analiza funkcjonalna, obejmująca elementy wskazane w § 3 Rozporządzenia TP 2019, zmierzająca do ustalenia profili 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/dystrybutor o pełnym ryzyku, dystrybutor o ograniczonym ryzyku). Poziom złożoności profilu funkcjonalnego jest kluczowym czynnikiem przy podjęciu decyzji o zastosowaniu MCO (zob. pkt 23).

14. MCO stosowana jest przede wszystkim w obrocie towarowym pomiędzy podmiotami powiązanymi, z których jeden jest producentem, a drugi dystrybutorem (lub pomiędzy powiązanymi dystrybutorami). Podmiotami odprzedającymi mogą być na przykład dystrybutorzy lub pośrednicy. MCO może też być zastosowana w przypadku odprzedaży rutynowych usług o niskiej wartości dodanej, np. IT lub HR.

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

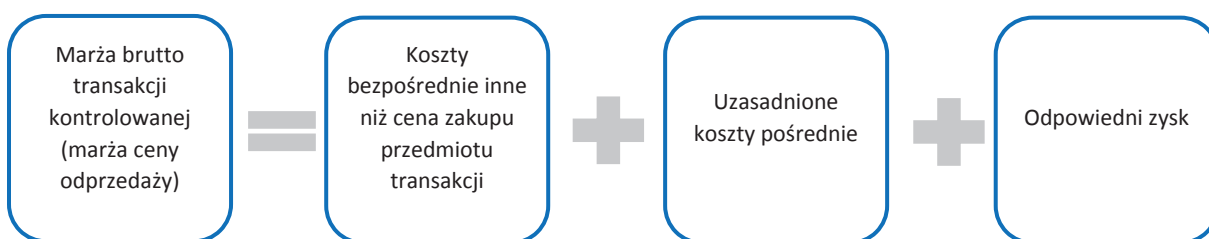
15. Marża ceny odprzedaży powinna pokryć koszty bezpośrednie i pośrednie oraz zapewnić zysk (§ 11 ust. 2 Rozporządzenia TP 2019). Ww. koszty bezpośrednie i pośrednie związane z odprzedaną przedmiotem transakcji kontrolowanej nie zawierają wartości sprzedanych dóbr lub usług (w szczególności towarów).

16. Pod pojęciem kosztów bezpośrednich i pośrednich wymienionych w pkt. 15 należy rozumieć związane z transakcją koszty sprzedaży i koszty ogólnego zarządu. Wytyczne OECD posługują się

bowiem w tym przypadku pojęciem *selling and other operating expenses*¹, a Podręcznik ONZ pojęciem *sales, general and administrative (SG&A) expenses*². Wymienione w obu dokumentach kategorie dotyczą funkcjonalnego układu kosztów – prezentowanych w wariantcie kalkulacyjnym rachunku zysków i strat. Jako kosztów bezpośrednich i pośrednich nie należy rozumieć kosztów w oczywisty sposób niezwiązanych z daną transakcją (w szczególności pozostałych kosztów operacyjnych) ani kosztów finansowych, jako nie dotyczących działalności operacyjnej jednostki, a będących elementem jej działalności finansowej. Te mają swoje odzwierciedlenie w zysku – adekwatnym do pełnionych funkcji, ponoszonych ryzyk i angażowanych aktywów³.

Szczególną ostrożność należy zachować w trakcie doboru podmiotów do próby porównawczej oraz analizy danych tych podmiotów. Choć samą marżę brutto odprzedaży można obliczyć na podstawie wariantu porównawczego rachunku zysków i strat⁴, który dominuje wśród przedsiębiorstw działających w Polsce, to uwzględnienie dalszych kosztów (sprzedaży i ogólnego zarządu) może być utrudnione z uwagi na dostępność danych lub odmienne ujęcie tych kosztów. Należy też pamiętać, że usuwanie wpływu różnic w prezentacji danych księgowych na porównywalność danych w ramach MCO zakłada wprost pkt 2.41 Wytycznych OECD.

Schemat 2. Marża brutto transakcji kontrolowanej



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 zysk. Z reguły, dla potrzeb kalkulacji marży ceny odprzedaży nie wyłącza się kosztów sprzedaży, takich jak np. koszt wynagrodzenia dla handlowców, koszt transportu towarów. Reguła ta nie dotyczy marży liczonej w oparciu o wzory na wyliczenie marży brutto ze sprzedaży i marży brutto z odprzedaży (wskaźniki WF01 i WF02 – zob. pkt 19), ponieważ wzory te opierają się na danych nieuwzględniających kosztów sprzedaży.

Natomiast obliczając wskaźniki WF01 i WF02 (zob. pkt 19), zgodnie z ustawą z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2021 r. poz. 217, z późn. zm.), kosztów sprzedaży nie uwzględnia się w kalkulacji wskaźników.

¹ Pkt 2.27 Wytycznych OECD.

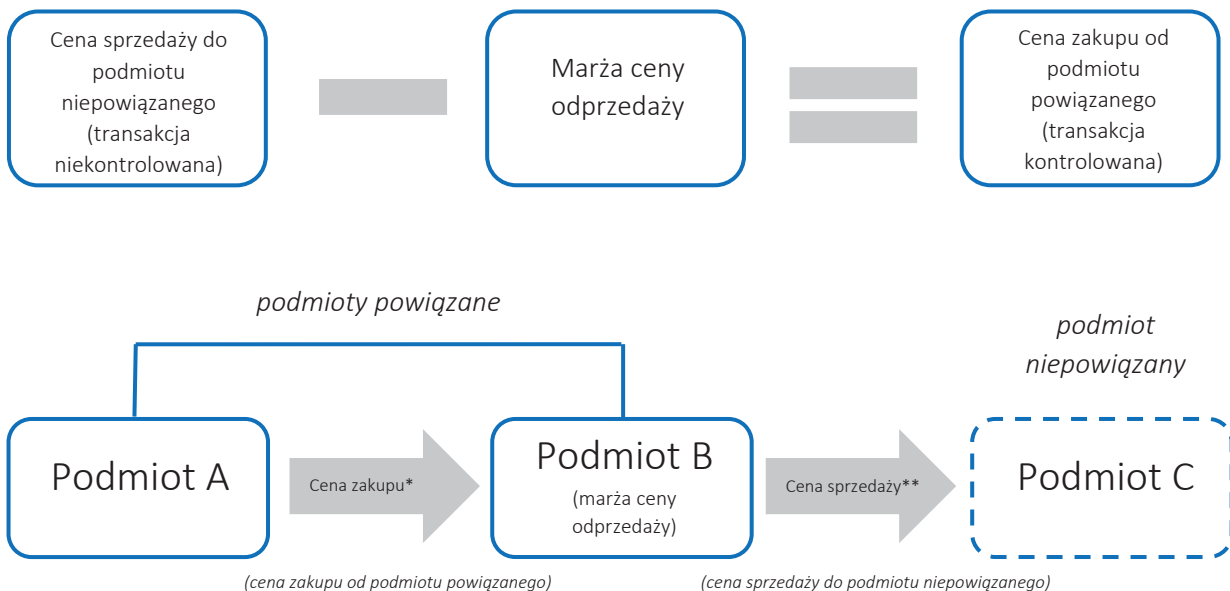
² Pkt 4.3.1.2 Podręcznika ONZ.

³ Z formalnego punktu widzenia, zgodnie z pkt. 2.27 Wytycznych OECD, przy obliczaniu marży brutto należy odjąć koszty zakupu (np. cło), które z kolei powinny być pokrywane z tak wyliczonej marży. Na poziomie jednostki taka operacja jest wykonalna, bowiem opiera się o zapisy we własnych księgach rachunkowych. Jednak weryfikacja, co wchodzi w skład pozycji „wartość sprzedanych towarów” w sprawozdaniu finansowym konkretnego podmiotu porównywalnego jest trudna, a wręcz niemożliwa. Ponadto występują w tym zakresie różnice między Ustawą o rachunkowości (m.in. dopuszczającej wycenę towarów wg cen zakupu), a rozwiązaniami międzynarodowymi, w szczególności Międzynarodowym Standardem Rachunkowości nr 2 – Zapasy. Z tego względu w niniejszych objaśnieniach pojęcie kosztów zakupu jest pomijane.

⁴ Załącznik do Rozporządzenia TPR – Objasnienia co do sposobu sporządzenia informacji o cenach transferowych – tabela 31 – WF02.

17. 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



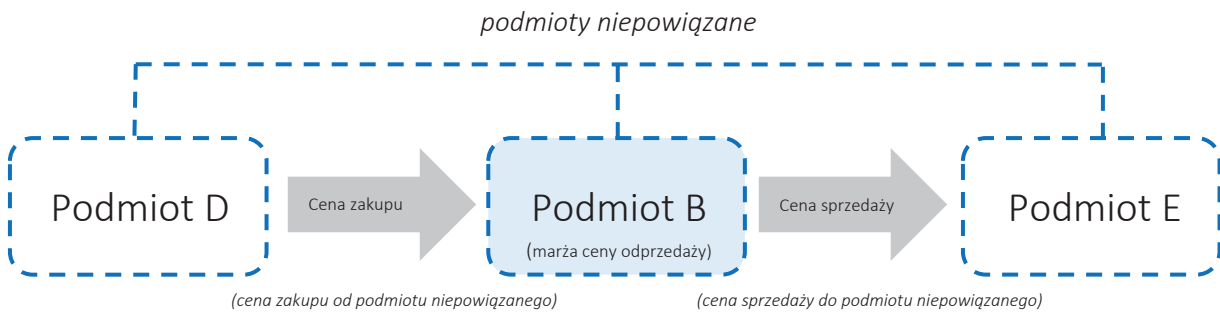
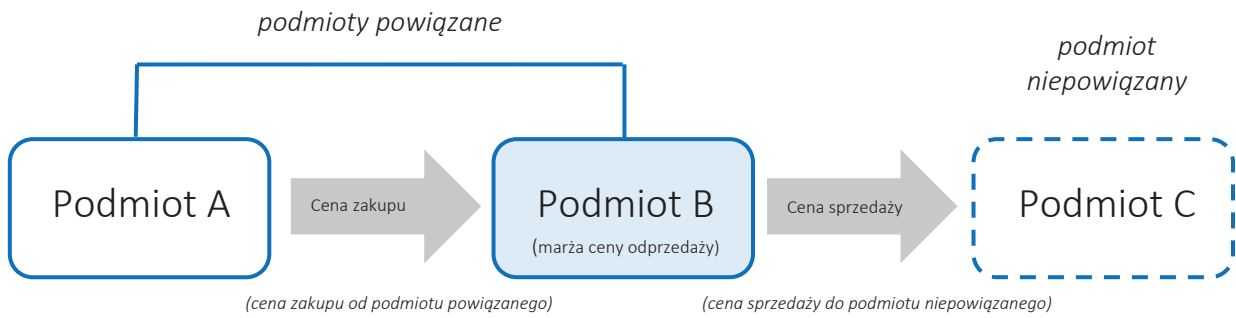
* Cena zakupu – jest to cena sprzedaży, pomniejszona o marżę ceny odprzedaży zapewniającą pokrycie kosztów bezpośrednich i pośrednich oraz rynkowy zysk podmiotu.

**Cena sprzedaży – jest to cena rynkowa, będąca rezultatem warunków ustalonych na rynku, uzyskana w transakcjach zawieranych z podmiotami niepowiązanymi.

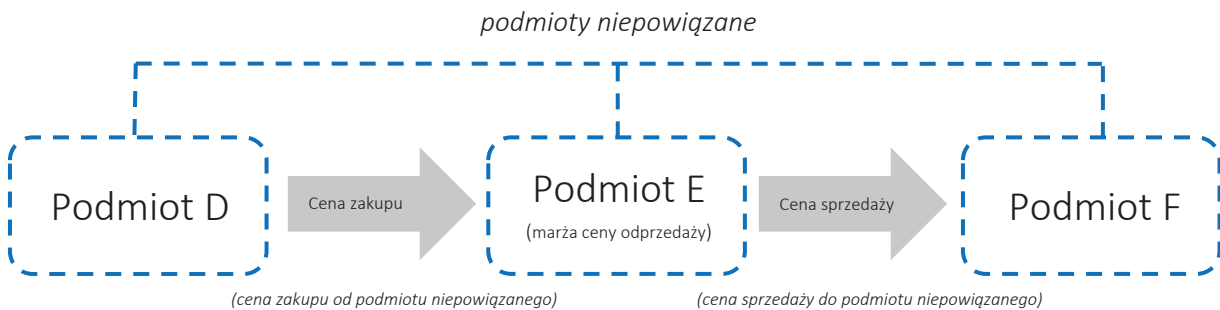
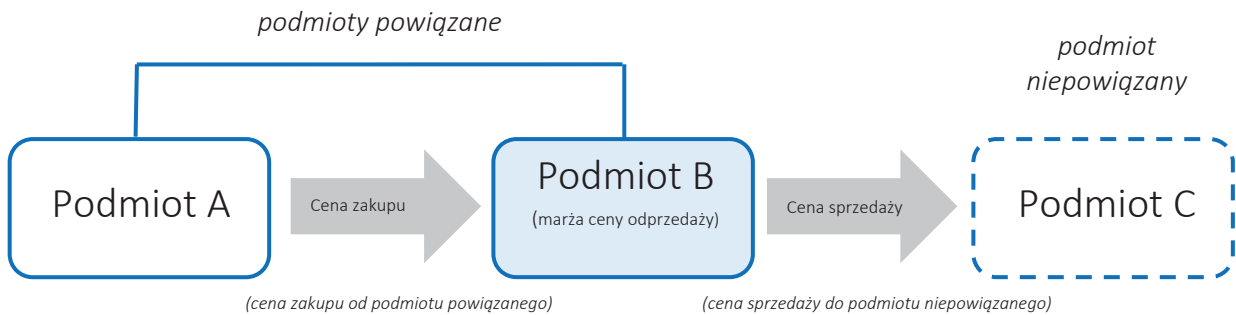
18. Porównania marży ceny odprzedaży dokonuje się za pomocą:

- 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).

Schemat 4. Badanie oparte na wewnętrznym porównaniu cen



Schemat 5. Badanie oparte na zewnętrznym porównaniu cen



A.4. Wybór wskaźnika rentowności

19. Zastosowanie metody ceny odprzedaży pozwala zweryfikować, czy poziom marży brutto osiągnęty 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:

- a) prowadzi jednorodną działalność – np. pośrednik o prostych funkcjach, aktywach i ryzykach, zajmujący się odprzedażą towarów;
- b) prowadzi 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 transport sprzedawanych przez siebie towarów.

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 są to np. 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

20. 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 że nie są to produkty substytucyjne, to mogą one zostać porównane przy wykorzystaniu MCO⁶.

21. Metoda ceny odprzedaży jest tym wiarygodniejsza, im krótszy jest czas między pierwotnym zakupem a odprzedażą. W dłuższym okresie może dojść do zmiany warunków rynkowych

⁵ Załącznik do Rozporządzenia TPR – Objasnienia co do sposobu sporządzenia informacji o cenach transferowych – część tabeli 31.

⁶ Wytyczne OECD, pkt 2.29-2.30.

(np. obostrzenia związane z pandemią), stóp procentowych, kursów walutowych, poziomu kosztów oraz innych czynników, które należy wziąć pod uwagę przy kalkulacji marży ceny odprzedaży⁷.

22. 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 księgowość (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).

23. 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>zakup towarów</i> | | <i>x</i> |
| <i>sprzedaż/ dystrybucja</i> | | <i>x</i> |
| <i>strategia marketingowa</i> | <i>x</i> | |
| <i>marketing na poziomie lokalnym</i> | | <i>x</i> |
| <i>magazynowanie</i> | <i>x</i> | <i>x</i> |
| <i>transport</i> | | <i>x</i> |
| <i>produkcja</i> | <i>x</i> | |
| <i>badanie i rozwój</i> | <i>x</i> | |
| <i>serwis gwarancyjny</i> | <i>x</i> | |
| <i>ubezpieczenie</i> | | <i>x</i> |
| <i>zarządzanie znakiem towarowym</i> | <i>x</i> | |
| <i>certyfikacja wyrobów</i> | <i>x</i> | |
| <i>administracyjno-biurowa</i> | <i>x</i> | <i>x</i> |
| <i>Angażowane aktywa</i> | | |
| <i>wykwalfikowany personel</i> | <i>x</i> | <i>x</i> |
| <i>niematerialne - Znak towarowy</i> | <i>x</i> | |
| <i>niematerialne - Know-how produkcyjne</i> | <i>x</i> | |
| <i>oprogramowanie</i> | <i>x</i> | <i>x</i> |
| <i>materialne – logistyczne</i> | | <i>x</i> |
| <i>materialne – produkcyjne</i> | <i>x</i> | |
| <i>materialne - administracyjne</i> | <i>x</i> | <i>x</i> |
| <i>Ponoszone ryzyka</i> | | |
| <i>produkcyjne</i> | <i>x</i> | |
| <i>sprzedaży</i> | | <i>x</i> |
| <i>logistyczne</i> | | <i>x</i> |
| <i>marketingowe</i> | | <i>x</i> |
| <i>złych długów</i> | | <i>x</i> |
| <i>gwarancyjne</i> | <i>x</i> | |

24. 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.

25. 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 ubezpieczeniowych. Korekty te zazwyczaj mogą być zidentyfikowane i dokonane w przypadku porównania wewnętrznego. W przypadku porównania zewnętrznego, opartego na danych ze sprawozdań finansowych, korekty porównywalności mogą

dotyczyć np. wielkości zaangażowanego kapitału pracującego. Jeżeli wyeliminowanie istotnych różnic nie jest możliwe, to MCO nie może zostać zastosowana.

Przykład 2

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.

26. 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.

27. 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.

28. 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.

29. 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 ekonomicznych, 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

30. Przykładowe trudności związane ze stosowaniem MCO:

- uzyskanie wiarygodnych danych porównawczych, tj. dotyczących informacji o podmiotach porównywanych w zakresie:
 - ponoszonych przez nie ryzyk, angażowanych 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.

31. Przykładowe błędy związane ze stosowaniem MCO:

- pominięcie czynników wpływających na realizowaną marżę, tj.:
 - angażowanych 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

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

Metoda koszt plus:

- MCO stosuje się oddolnie, natomiast 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, natomiast w metodzie koszt plus weryfikacji podlega wysokość realizowanego narzutu zysku;
- w MCO analizie podlega podmiot odprzedeający przedmiot transakcji do podmiotu niepowiązanego, natomiast w metodzie koszt plus analizie podlega podmiot sprzedający przedmiot transakcji do podmiotu powiązanego.

Metoda marży transakcyjnej netto (MMTN)⁹:

- MCO jest najwłaściwsza w sytuacji odprzedaży do podmiotu niepowiązanego towarów lub usług nabytych od podmiotu powiązanego, natomiast 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, natomiast w MMTN weryfikuje się wysokość wskaźnika finansowego, dobrane w zależności od charakteru transakcji.

Metoda podziału zysku:

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

⁸ Zob. objaśnienia podatkowe w zakresie cen transferowych nr 3 - metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej.

⁹ Zob. objaśnienia podatkowe w zakresie cen transferowych nr 4 – metoda marży transakcyjnej netto.

E. Praktyczne zastosowanie MCO

33. 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 cena zakupu przedmiotu transakcji) | 20 | 10 |
| Koszty pośrednie (inne niż koszty ogólnego zarządu) | 10 | 6 |
| 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.;
- wykonywane funkcje, angażowane aktywa i ponoszone ryzyka przez podmiot B w przypadku transakcji z podmiotem A i D są podobne;
- rynki w ujęciu funkcjonalnym i geograficznym oraz otoczenie rynkowe w obu transakcjach są porównywalne;
- 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 wewnętrznego cen może zostać zastosowana, ponieważ:

- występują wewnętrzne dane porównawcze;
- kryteria porównywalności warunków transakcyjnych (np. termin płatności, zabezpieczenia) są spełnione;

- kryteria porównywalności wykonywanych funkcji, zaangażowanych aktywów i ponoszonego ryzyka są spełnione.

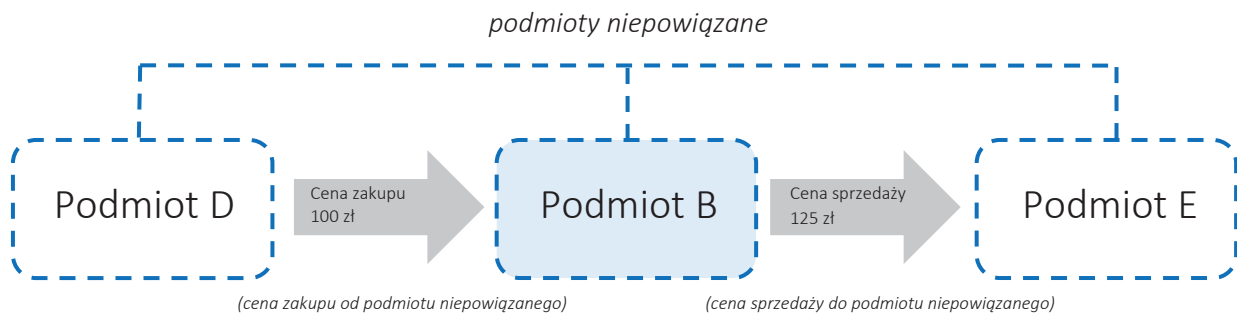
Zastosowanie MCO

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:

Cena odprzedaży – cena zakupu = marża brutto
Marża brutto – koszty = zysk

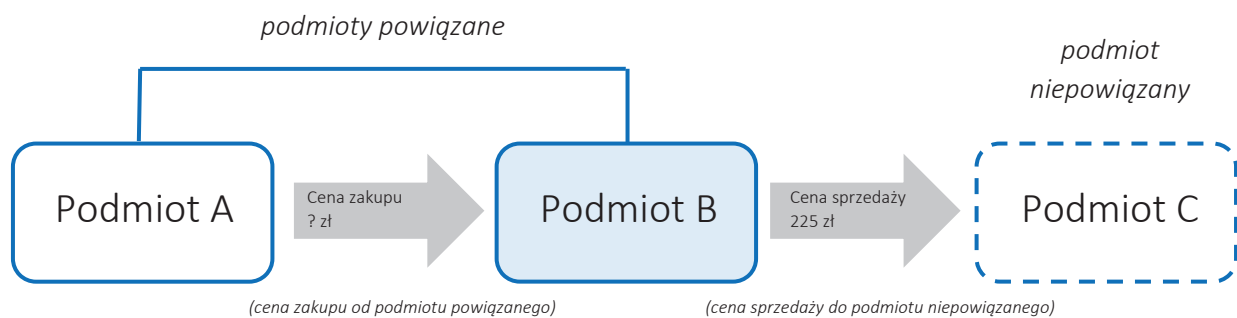
Transakcja nr 1. Towar Y



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: $25 \text{ zł} - 18 \text{ zł} = 7 \text{ zł}$

Transakcja nr 2. Towar X



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

Zysk transakcyjny nr 2: $45 \text{ zł} - 35 \text{ zł} = 10 \text{ zł}$

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.

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

Stan faktyczny

Podmiot A jest producentem o pełnych funkcjach i ryzykach wytwarzającym Towar X, który sprzedaje do podmiotu powiązanego B. Podmiot B pełni funkcję dystrybutora o ograniczonym ryzyku i w krótkim okresie czasu odprzedaży towary do podmiotu niepowiązanego C. Dystrybutor B 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 | 1 800 |
| Koszty (koszty sprzedaży i koszty ogólnego zarządu) | 200 |
| Cena odprzedaży | 3 000 |

Dane finansowe pochodzące ze sprawozdań finansowych niezależnych dystrybutorów, charakteryzujących się wysokim stopniem porównywalności, pozwalają na obliczenie rynkowych marż ceny odprzedaży:

| Podmiot niezależny | Przychody ze sprzedaży materiałów i towarów | Wartość sprzedanych materiałów i towarów | Marża wyrażona kwotowo | Marża wyrażona procentowo |
|--------------------|---|--|------------------------|---------------------------|
| Podmiot 1 | 6 020 000 zł | 5 717 000 zł | 303 000 zł | 5,03% |
| Podmiot 2 | 5 080 000 zł | 4 840 000 zł | 240 000 zł | 4,72% |

Rynkowa marża odprzedaży porównywalnych towarów mieści się w przedziale 4,72%-5,03%.

Badanie porównywalności

W wyniku przeprowadzonego badania porównywalności ustalono, że:

- podmiot nie dokonuje podobnych transakcji z podmiotami niepowiązаныmi, 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 4,72% – 5,03%.

Wybór metody

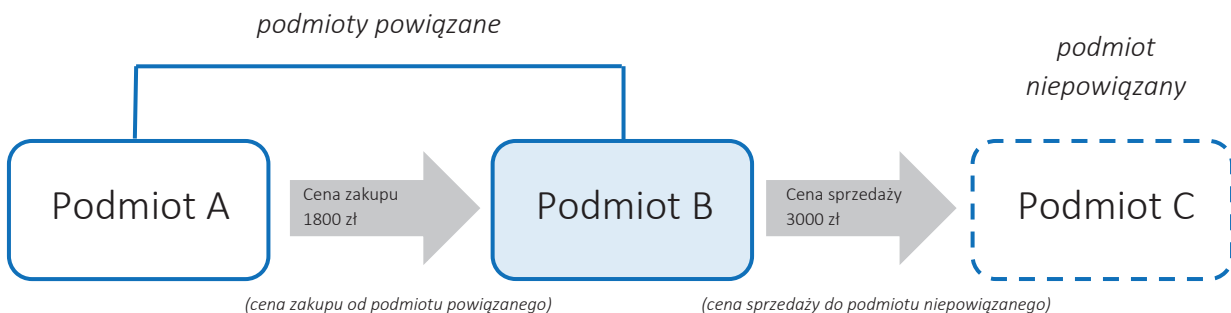
MCO w wersji porównania zewnętrznego cen może zostać zastosowana, ponieważ:

- nie występują wewnętrzne dane porównawcze;
- podmiot B pełni w transakcji rolę dystrybutora;
- datę zakupu Towaru X oraz datę jego sprzedaży dzieli krótki okres czasu;
- przedmiot transakcji nie uległ znacznym zmianom, powodującym istotną zmianę jego wartości;
- istnieją zewnętrzne dane o porównywalnych transakcjach.

Zastosowanie MCO

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

Transakcja nr 3.



Marża brutto dla transakcji nr 3: $3\,000\text{ zł} - 1\,800\text{ zł} = 1\,200\text{ zł}$ (marża brutto z odprzedaży wynosi 40%).

Rynkowa marża odprzedaży mieści się w przedziale 4,72% – 5,03%. Cena transferowa powinna kształtować się w przedziale między 2 849,10 zł a 2 858,40 zł, ponieważ:

- $3\,000\text{ zł} \times 4,72\% = 141,60\text{ zł}$ (dolna granica rynkowej marży brutto);
- $3\,000\text{ zł} - 141,60\text{ zł} = 2\,858,40\text{ zł}$ (rynkowa cena zakupu);
- $3\,000\text{ zł} \times 5,03\% = 150,90\text{ zł}$ (górny granica rynkowej marży brutto);
- $3\,000\text{ zł} - 150,90\text{ zł} = 2\,849,10\text{ zł}$ (rynkowa cena zakupu).

Wnioski

Marża brutto odprzedaży Towaru X wynosi 1 200 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 znacznie poniżej poziomu rynkowego, ponieważ nie zastosowano zasady ceny rynkowej, zgodnie z art. 11c ustawy o CIT.