

**OBJAŚNIENIA PODATKOWE W ZAKRESIE
CEN TRANSFEROWYCH**

Nr 3:

Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej

MINISTERSTWO FINANSÓW

Warszawa, [...] r.

SPIS TREŚCI

UŻYTE SKRÓTY	3
Wstęp	4
Wyciąg z przepisów	5
A. Przesłanki stosowania metody PCN.....	8
B. Warianty metody PCN	14
C. Porównanie metody PCN z innymi metodami.....	15
D. Typowe obszary zastosowania metody PCN	16
E. Trudności i błędy w stosowaniu metody PCN	17
F. Podejście metodyczne	18

PROJEKT MF

UŻYTE SKRÓTY

Ustawa o CIT	Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1406, z późn. zm.)
Ustawa o PIT	Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1426, z późn. zm.)
Ordynacja podatkowa	Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325, 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)
Rozporządzenie TP 2019	Rozporządzenie z dnia 21 grudnia 2018 r. Ministra Finansów w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 2491, z późn. zm.)
TNMM	Metoda marży transakcyjnej netto
Analiza DEMPE	z ang. Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation- rozwój, posiadanie, utrzymanie, zabezpieczenie, wykorzystywanie

Wstęp

1. Niniejsze objaśnienia mają zastosowanie do transakcji kontrolowanych realizowanych po 31 grudnia 2018 r. zgodnie z przepisami przejściowymi Ustawy zmieniającej.
2. Objasnienia zostały wydane w odniesieniu do przepisów Ustawy o CIT oraz przepisów Ustawy o PIT w zakresie stosowania metody porównywalnej ceny niekontrolowanej, obowiązujących od dnia 1 stycznia 2019 r. (w szczególności art. 11d ust. 1 Ustawy o CIT, art. 23p ust. 1 Ustawy o PIT, § 3 ust. 1, § 5 ust. 1-2, § 10 ust. 1-2 Rozporządzenia TP 2019).
3. Niniejsze objaśnienia stosować należy odpowiednio w odniesieniu do przepisów Ustawy o PIT w zakresie cen transferowych, obowiązujących od dnia 1 stycznia 2019 r.

PROJEKT MF

Wyciąg z przepisów

Ustawa o CIT

Art. 11a ust 1 pkt 1-6

1. Ilekroć w niniejszym rozdziale jest mowa o:

- 1) cenie transferowej - oznacza to rezultat finansowy warunków ustalonych lub narzuconych w wyniku istniejących powiązań, w tym cenę, wynagrodzenie, wynik finansowy lub wskaźnik finansowy;*
- 2) podmiocie - oznacza to osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej oraz zagraniczny zakład;*
- 3) podmiotach niepowiązanych - oznacza to podmioty inne niż podmioty powiązane;*
- 4) podmiotach powiązanych - oznacza to:*
 - 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) spółkę niemającą osobowości prawnej i jej wspólników, lub*
 - d) podatnika i jego zagraniczny zakład, a w przypadku podatkowej grupy kapitałowej - spółkę kapitałową wchodzącą w jej skład i jej zagraniczny zakład;*
- 5) powiązaniach - oznacza to relacje, o których mowa w pkt 4, występujące pomiędzy podmiotami powiązanymi;*
- 6) transakcji kontrolowanej - oznacza to 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;*

Art. 11d ust. 1-3 (analogicznie w art. 23p ust. 1-3 ustawy o PIT)

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

- 1) porównywalnej ceny niekontrolowanej;*
- 2) ceny odprzedaży;*

3) koszt plus;

4) marży transakcyjnej netto;

5) podziału zysku

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

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

Rozporządzenie TP 2019

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

1) cechy charakterystyczne dóbr, usług lub innych świadczeń,

2) przebieg transakcji, w tym funkcje, jakie pełnią podmioty w porównywanych transakcjach, 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 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.

(...)

§10 ust. 1-2

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).

PROJEKT MF

A. Przesłanki stosowania metody PCN

1. Zgodnie z § 10 ust. 1 i 2 Rozporządzenia TP 2019 metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej (dalej też: metoda PCN) polega na porównaniu ceny przedmiotu transakcji ustalonej w transakcjach między podmiotami powiązаныmi z ceną stosowaną w porównywalnych transakcjach przez podmioty niepowiązane. Na podstawie takiego porównania określana jest wartość rynkowa przedmiotu transakcji kontrolowanej, tj. zgodna z zasadą ceny rynkowej (ang. *arm's length principle*, w skrócie: ALP).
2. Pojęcie „ceny” użyte w § 10 ust. 1 Rozporządzenia TP 2019 należy rozumieć szerzej niż jako cenę określoną w jednostkach pieniężnych. Cena w rozumieniu ww. przepisu obejmuje również przykładowo: wynagrodzenie prowizyjne, stopy odsetkowe, procent od przychodów, zapłatę w naturze.
3. Metoda PCN jest najbardziej bezpośrednią metodą weryfikacji cen transferowych, ponieważ odwołuje się do ceny przedmiotu transakcji. Stąd dla jej zastosowania kluczowy jest wysoki stopień porównywalności analizowanych (porównywanych) transakcji.
4. W metodzie PCN nie jest konieczne badanie konkretnej strony transakcji (ang. *tested party*). Porównanie za pomocą metody PCN może zostać przeprowadzone z punktu widzenia obu stron transakcji kontrolowanej.
5. Dla zastosowania metody PCN do weryfikacji ceny transferowej należy ustalić, czy jest ona metodą najbardziej odpowiednią w danych okolicznościach. W tym celu 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).
6. Zgodnie z § 5 ust. 1 Rozporządzenia TP 2019, metodę PCN można zastosować, jeżeli spełniony jest jeden z dwóch poniższych warunków dotyczących porównywalności transakcji:
 - żadna z ewentualnych różnic pomiędzy porównywanymi transakcjami lub podmiotami nie wpływa w sposób istotny na cenę przedmiotu takiej porównywalnej transakcji lub
 - można dokonać racjonalnie dokładnych korekt porównywalności eliminujących istotne efekty takich różnic.

Przykład 1

Metoda PCN znajduje zastosowanie do usług i dóbr wystandaryzowanych, np. obrotu betonem o konkretnych parametrach technicznych, ponieważ ewentualne różnice w odniesieniu do indywidualnych cech produktu nie wpływają na cenę transakcji.

7. Oceniając porównywalność transakcji, należy w szczególności brać pod uwagę różnice pomiędzy porównywanymi transakcjami lub podmiotami, które mają istotny wpływ na poziom ceny w transakcji kontrolowanej (§ 5 ust. 1 Rozporządzenia TP 2019). Wymagane jest zachowanie ścisłej porównywalności przedmiotu porównywanych transakcji (cechy charakterystyczne dóbr, usług lub innych świadczeń) oraz profili funkcjonalnych stron transakcji (funkcji, jakie pełnią podmioty w porównywanych transakcjach, angażowanych przez nie aktywów oraz ponoszonego ryzyka, uwzględniając ich zdolność do pełnienia danej funkcji oraz ponoszenia danego ryzyka). Możliwe są sytuacje, w których porównywalność podmiotów (stron transakcji) nie ma (istotnego) znaczenia dla prawidłowości przeprowadzonej analizy porównywalności, np. w przypadku wynajmu lokalu mieszkalnego.

Przykład 2

Podmiot A świadczy specjalistyczne usługi tłumaczenia symultanicznego na rzecz podmiotu powiązanego B. Z uwagi na fakt, że Podmiot A nie świadczy porównywalnych usług na rzecz podmiotu niepowiązanego, dokonano porównania zewnętrznego. Podmiot A pozyskał dane dotyczące cen usług tłumaczeniowych świadczonych okazjonalnie przez studentów lingwistyki na rzecz sądu, prokuratury i policji. Tego rodzaju dane zewnętrzne nie mogą zostać uznane za porównywalne, z uwagi na inny rodzaj i charakter usług tłumaczeniowych. Z cech usług tłumaczeniowych – mających charakter usług eksperckich, których jakość jest zależna od stopnia profesjonalnej wiedzy i doświadczenia, trudnych do wyceny, wynika w analizowanym przykładzie brak możliwości dokonania racjonalnie dokładnych korekt eliminujących istotne efekty różnic.

8. Porównywalność podmiotową stron transakcji należy zapewnić zarówno przy porównaniu wewnętrznym, jak i zewnętrznym. W przypadku porównania wewnętrznego dostęp do informacji potrzebnych do przeprowadzenia takiej analizy jest zasadniczo większy niż przy porównaniu zewnętrznym (z uwagi na tożsamość jednej ze stron – zarówno w transakcji kontrolowanej, jak i transakcji badanej). W przypadku analizy porównawczej opartej o dane zewnętrzne przeprowadzenie kompletnego badania porównywalności może być niemożliwe ze względu na brak dostępu do szczegółowych informacji dotyczących profilu funkcjonalnego stron transakcji porównywanych. W rezultacie, w pierwszej kolejności należy zweryfikować możliwość zastosowania porównania wewnętrznego.

Przykład 3

Podmiot A prowadzi sprzedaż detaliczną żarówek dla klientów indywidualnych i sprzedaż hurtową do dystrybutorów. Biorąc pod uwagę, że możliwe jest w danej sytuacji dokonanie porównania wewnętrznego, przy weryfikacji rynkowości cen sprzedaży żarówek na rzecz dystrybutora będącego podmiotem powiązanym (w ilościach hurtowych), z grupy

porównawczej należy wyłączyć dane dotyczące sprzedaży detalicznej. Jest to uzasadnione nie tylko z uwagi na funkcje pełnione przez podmioty w analizowanej transakcji, lecz również z uwagi na różny poziom rynku (detaliczny/hurtowy) i wolumen sprzedaży na rzecz tych podmiotów (klient detaliczny kupuje mniejszą ilość towaru niż klient hurtowy).

Przykład 4

Podmiot A wytwarza i sprzedaje pudła kartonowe wyłącznie dla podmiotu powiązanego B, który zajmuje się transportem i organizacją przeprowadzek. Podmiot A zgromadził jedynie dane zewnętrzne (ceny) z ogólnodostępnych serwisów internetowych, nie mając bliższych informacji na temat funkcji, pełnionych przez strony transakcji, zaangażowanych przez nie aktywów oraz ponoszonych ryzyk. W opisanych okolicznościach, z uwagi na niedostępność danych do zastosowania porównania wewnętrznego, podmiot A może oprzeć analizę porównywalności na zgromadzonych danych zewnętrznych.

9. Badając porównywalność, należy uwzględnić w szczególności kryteria (czynniki) porównywalności określone w § 3 ust. 1 Rozporządzenia TP 2019.

Przykład 5

Przy stosowaniu metody PCN poniższe kryteria mogą mieć znaczenie w kontekście rozpatrywania różnic między transakcjami porównywanymi. Poszczególne kryteria powinny być łącznie analizowane dla oceny porównywalności danych transakcji:

- fizyczna tożsamość porównywanych dóbr lub usług (np. porównywalny zakres świadczonych usług);
- różnice w jakości i dostępności porównywanych dóbr lub usług (np. jakość materiałów wykorzystanych do produkcji danego dobra może mieć znaczenie dla celów badania porównywalności);
- różnice w ilości sprzedawanych dóbr, częstotliwości świadczonych usług (przykładowo porównywalna wielkość dostawy danego dobra);
- obciążenia dóbr prawami osób trzecich i ich wpływ na cenę transakcji (np. fakt, że na nieruchomości ustanowiona jest hipoteka, może mieć znaczenie dla celów badania porównywalności);
- wpływ dodatkowych usług na cenę dobra (np. serwis posprzedażowy, okres gwarancji, usługi utrzymania);
- w przypadku wartości niematerialnych i prawnych – wynik analizy DEMPE, forma transakcji, czas trwania i stopień ochrony oraz przewidywane korzyści i zakres wykorzystania danych dóbr (np. czy licencja jest wyłączna, czy niewyłączna czy jest ograniczona terytorialnie, czy nie);
- wpływ zaangażowanych przez stronę transakcji wartości niematerialnych i prawnych na porównywalność i cenę (np. fakt, że dane dobro jest sprzedawane pod rozpoznawalnym znakiem towarowym, może mieć znaczenie dla celów badania

porównywalności);

- 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.: w przypadku porównywania podmiotów świadczących usługi gastronomiczne w Warszawie należy w pierwszej kolejności rozpatrywać potencjalnie porównywalne podmioty świadczące porównywalne usługi gastronomiczne na rynku warszawskim, a dopiero w przypadku niezidentyfikowania odpowiednio porównywalnych podmiotów należy rozważyć szerszy zasięg geograficzny, ale o podobnej charakterystyce rynku;
- wielkość i położenie danego rynku oraz charakter i poziom tego rynku (detaliczny lub hurtowy);
- stosunek podaży do popytu na dane dobra lub usługi, siłę nabywczą konsumentów, siłę przetargową dostawców, stopień konkurencji i poziom nasycenia rynku;
- dostępność dóbr i usług substytucyjnych oraz ryzyko z tym związane;
- istotę i zakres rządowej regulacji rynku oraz charakterystykę zidentyfikowanych ryzyk związanych z danym rynkiem;
- poziom i strukturę kosztów transakcyjnych na danym rynku;
- czas trwania transakcji, w szczególności uwzględnienie fazy cyklu koniunkturalnego, fazy rozwoju przedsiębiorstwa lub cyklu życia produktu;
- 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);
- wszelkie inne warunki, które mogą wpływać na porównywalność (np. strategia biznesowa, wpływ polityki cenowej grupy na stosowane ceny, warunki umowne);
- poziom ryzyka pomiędzy porównywanymi transakcjami, odpowiednio według różnych rodzajów ryzyka (np. ryzyko niewypłacalności, złych długów, ryzyko walutowe);
- koszty pozyskania zleceń/ kontrahentów.

10. Katalog kryteriów z Przykładu 5 będący rozwinięciem kryteriów porównywalności określonych w § 3 ust. 1 Rozporządzenia TP 2019 jest przykładowy i otwarty, a weryfikacja konkretnych czynników porównywalności zależy od okoliczności danego przypadku. Nie jest konieczna w szczególności weryfikacja wszystkich czynników porównywalności, lecz tylko tych, które w danym stanie faktycznym mają istotny wpływ na wynik badania porównywalności, czyli ostatecznie wpływają na ustaloną pomiędzy podmiotami cenę.

Przykład 6

Dla transakcji najmu nieruchomości (hotelu) dane porównawcze mogą pochodzić od działających na tym rynku podmiotów świadczących usługi najmu lokali. Wyboru danych porównawczych, przy uwzględnieniu specyfiki stanu faktycznego, należy dokonać, porównując ceny najmu obiektów o podobnym charakterze, działających na lokalnym rynku usług hotelarsko – gastronomicznych.

11. W przypadku występowania różnic pomiędzy porównywanymi transakcjami, jeżeli różnice są możliwe do skwantyfikowania i wyeliminowania poprzez dokonanie odpowiednich („racjonalnie dokładnych”) korekt, podatnik może dokonać takich korekt.

Przykład 7

Spółka X sprzedaje określony model samochodu osobowego podmiotowi powiązanemu oraz podmiotom niepowiązanym. Poszczególne egzemplarze różnią się między sobą elementami wyposażenia (np. masaż w fotelach, kamera noktowizyjna). Możliwe jest dokonanie „racjonalnie dokładnych” korekt eliminujących różnice w porównywalności obu transakcji. Poszczególne elementy wyposażenia samochodu można dokładnie wycenić.

12. Stosowanie korekt porównywalności uzasadnione jest tylko w przypadku, gdy prowadzi do podniesienia wiarygodności wyników analizy porównawczej. Nie należy dokonywać korekt porównywalności na kryteriach porównywalności, które nie mają wpływu na wysokość ceny transferowej lub ich wpływ jest nieznaczący. W sytuacji gdy dokonanie racjonalnych korekt eliminujących różnice w porównywalności nie jest możliwe (np. inny poziom rynku dla transakcji kontrolowanej i niekontrolowanej, różnice w cechach charakterystycznych dóbr lub usług takie jak jakość itd.) lub gdy korekta nie zwiększa wiarygodności wyników, należy rozważyć:

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

Przykład 8

Spółka A sprzedaje podmiotowi powiązanemu samochody osobowe marek pospolitych, podczas gdy podmiotom niepowiązanym sprzedaje auta marek premium cechujące się wyższą renomą na rynku. Transakcji tych nie można porównać z uwagi na istotne różnice pomiędzy

przedmiotami tych transakcji, a dokonanie racjonalnie dokładnych (skwantyfikowanie) korekt również nie jest możliwe z uwagi na inny model i różnicę w renomie sprzedawanych aut.

Przykład 9

Spółka B świadczy usługi magazynowe głównie na rzecz podmiotów powiązanych (95% wartości świadczonych usług ogółem), a w pozostałym zakresie - na rzecz podmiotów niepowiązanych. Ze względu na znaczące różnice skali (obrotów) i brak odniesień do zewnętrznych danych rynkowych (w tym polityki rabatowej), porównanie obu transakcji jest niewłaściwe. Skwantyfikowanie różnic między transakcjami nie jest również możliwe.

13. Dla celów metody PCN należy użyć co do zasady cen transakcyjnych. Wykorzystanie przez podatnika danych ofertowych w celu potwierdzenia rynkowego charakteru transakcji zawartej z podmiotem powiązaniem jest wyjątkowo możliwe, chociaż dane takie są zwykle mniej wiarygodne dla potrzeb analizy porównywalności. Powyższe nie odnosi się do notowań giełdowych bezpośrednio wykorzystywanych do ustalania cen transakcyjnych (por. objaśnienia podatkowe w zakresie cen transferowych, wydane 14 czerwca 2019 r., dot. technicznych aspektów przygotowania analiz porównawczych oraz sporządzania opisów zgodności, pkt. 1.1 -1.19). Notowania giełdowe dotyczące rynku krajowego lub zagranicznego mogą być wykorzystywane do zastosowania metody PCN, jeżeli w zwykłych okolicznościach są szeroko i rutynowo stosowane do ustalania cen w porównywalnych transakcjach niekontrolowanych.

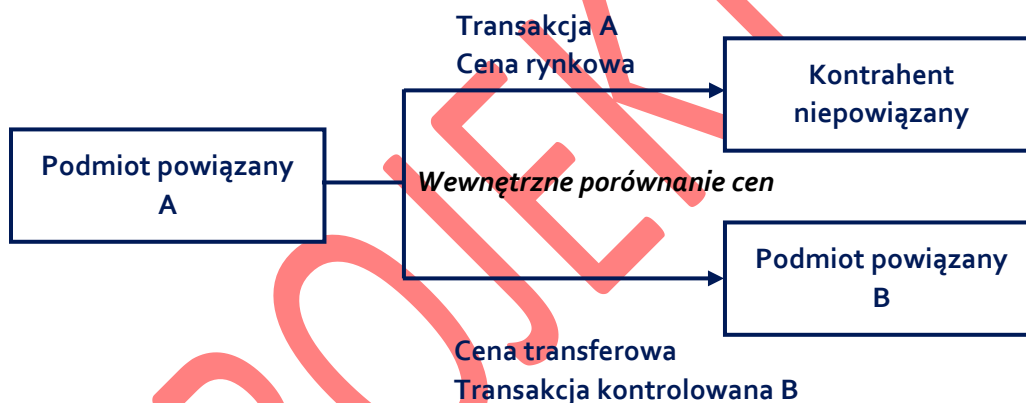
B. Warianty metody PCN

14. Porównania 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).

15. Brak jest regulacji dotyczących rekomendowanej lub minimalnej liczebności próby porównawczej w przypadku stosowania metody PCN w analizie danych porównawczych. Każda sytuacja wymaga indywidualnego podejścia i oceny, jaka liczba obserwacji znajdujących się w próbie porównawczej pozwoli na wiarygodne wyznaczenie ceny rynkowej lub przedziału cen rynkowych. W przypadku metody PCN największe znaczenia dla jej prawidłowego przeprowadzenia ma stopień porównywalności danych (zob. objaśnienia podatkowe w zakresie cen transferowych, wydane 14 czerwca 2019 r. dot. technicznych aspektów przygotowania analiz porównawczych oraz sporządzania opisów zgodności, pkt. 1.28).

1. Schemat 1 ilustruje badanie oparte na wewnętrznym porównaniu cen

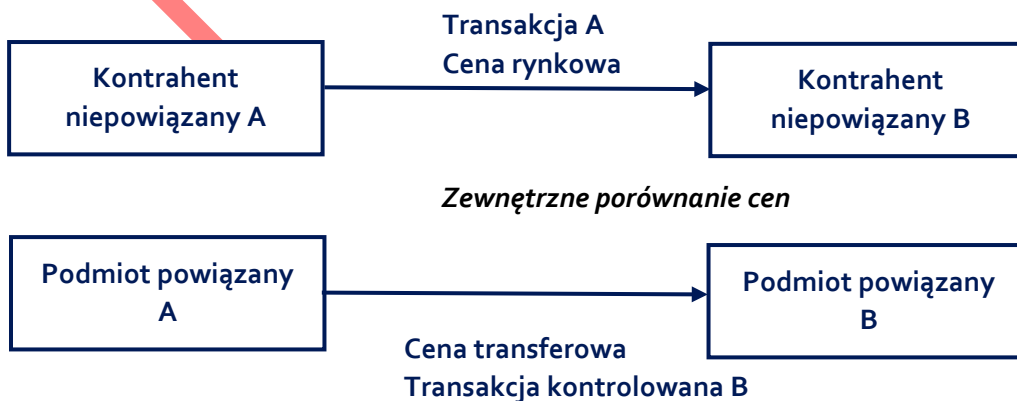
Schemat 1



* Transakcja A oraz transakcja kontrolowana B są transakcjami porównywalnymi.

2. Schemat 2 ilustruje badanie oparte na zewnętrznym porównaniu cen

Schemat 2



* Transakcja A oraz transakcja kontrolowana B są transakcjami porównywalnymi.

C. Porównanie metody PCN z innymi metodami

16. Nie ma wymogu stosowania metody PCN w pierwszej kolejności przed innymi metodami wskazanymi w art. 11d ust. 1 ustawy o CIT.

17. Każdorazowo dokonuje się wyboru metody najbardziej odpowiedniej w danych okolicznościach. Przy wyborze metody uwzględnia się w szczególności warunki, jakie zostały ustalone lub narzucone pomiędzy podmiotami powiązаныmi, dostępność informacji oraz specyficzne kryteria jej zastosowania (art. 11d ust. 3 ustawy o CIT).

Przykład 10

Podatnik kalkuluje wynagrodzenie za wyspecjalizowane usługi świadczone na rzecz podmiotu powiązanego, jak i podmiotów niepowiązanych, na podstawie bazy kosztowej powiększonej o narzut zysku. Jako metodę weryfikacji podatnik przyjął metodę PCN (porównanie zewnętrzne), posilkując się ogólnie dostępnym cennikiem za wystandaryzowane usługi. Przedmiot wystandaryzowanych usług objętych ogólnym cennikiem nie jest porównywalny do przedmiotu usług w transakcji kontrolowanej. Posługiwanie się ogólnym cennikiem za wystandaryzowane usługi jest nieprawidłowe. Podatnik, posiadając szczegółowe dane do użycia metody koszt plus, powinien określić narzut w transakcji kontrolowanej poprzez odniesienie do narzutu, który podatnik stosuje w porównywalnych transakcjach niekontrolowanych.

18. Stosując metodę PCN, porównuje się cenę porównywalnego produktu w porównywalnych okolicznościach, podczas gdy w ramach metody ceny odprzedaży, metody koszt plus czy też metody marży transakcyjnej netto (TNMM) porównuje się poziom marży (narzutu) na porównywalnej transakcji. Marża (narusz) stanowi wynagrodzenie za wykonywane funkcje, angażowane aktywa i ponoszone ryzyko. Z założeń metody 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 ceny odprzedaży, metody koszt plus oraz TNMM różnice w cechach charakterystycznych dóbr lub usług mogą mieć mniejszy wpływ na marżę lub narzut zysku. W przypadku metod opierających się na porównaniu określonego wskaźnika finansowego (np. narzutu na kosztach, marży) występuje większa tolerancja na różnice produktowe. Stosując metodę koszt plus i TNMM, należy koncentrować się w większym stopniu na porównywalności podmiotów w znaczeniu funkcjonalnym.

19. W odróżnieniu od metody PCN, używając metody podziału zysku, dokonuje się ustalenia ogólnej kwoty zysku do podziału pochodzącego z transakcji kontrolowanych („łączny zysk”). Metoda PCN opiera się co do zasady na porównaniu cen transakcyjnych.

D. Typowe obszary zastosowania metody PCN

20. Metoda PCN może mieć zastosowanie do transakcji kontrolowanych takich jak, w szczególności:

- transakcje kontrolowane niezależnie od rodzaju (np. towarowe lub usługowe), dla których występuje 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, 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 w zakresie wynajmu nieruchomości (np. cena za 1m² uwzględnieniem innych opłat).

Przykład 11

Dla transakcji poręczenia kredytów dane porównawcze mogą pochodzić od podmiotów zajmujących się profesjonalnym udzielaniem poręczeń kredytów bankowych na rynku lokalnym. Wyboru danych porównawczych należy dokonać, porównując stosowane w danym okresie wysokości prowizji i opłat w związku z udzielaniem poręczeń kredytów, przy uwzględnieniu specyfiki stanu faktycznego, tj. na warunkach zbliżonych (np. okres i waluta, rodzaj poręczanego zobowiązania) do poręczenia udzielonego przez dany podmiot.

Przykład 12

Podmiot X wynajmuje od podmiotu powiązanego Y powierzchnię biurową w budynku biurowym. Dążąc do ustalenia (weryfikacji) ceny przedmiotu transakcji pomiędzy podmiotami niezależnymi, można bazować na danych transakcyjnych dotyczących stawek czynszu stosowanych w danym okresie w budynkach biurowych znajdujących się w porównywalnej lokalizacji i posiadających tę samą klasę (funkcjonalności) co przedmiotowy budynek.

(w podobnym stanie faktycznym zob. wyrok NSA z 5 lipca 2016 r., sygn. II FSK 1812/14)

E. Trudności i błędy w stosowaniu metody PCN

21. Zastosowanie metody PCN jest wykluczone w sytuacjach, w których niemożliwe jest:

- pozyskanie wiarygodnych danych porównawczych,
- weryfikacja istotnych kryteriów porównywalności,
- dokonanie racjonalnie dokładnych korekt porównywalności i ich kwantyfikacji.

22. Przy stosowaniu metody PCN należy unikać błędów takich jak, w szczególności:

- nieporównywalność lub niedostateczna porównywalność danych,
- pomijanie czynników mających znaczący wpływ na porównywalność,
- porównywanie ceny w transakcji dokonywanej w ramach głównej działalności z ceną w transakcji incydentalnej,
- porównywanie cen na różnych poziomach w ramach łańcucha wartości dodanej (np. porównanie cen detalicznych i hurtowych).

Przykład 13

Błędem może być porównanie pożyczki udzielonej:

- na cele konsumpcyjne z pożyczką udzieloną na cele inwestycyjne,
- w określonej kwocie, z góry określonym terminem spłaty do kredytu na rachunku bieżącym,
- w walucie obcej do pożyczki udzielonej w PLN,
- z zabezpieczeniem i bez zabezpieczenia.

Przykład 14

Podmiot A sprzedaje na rzecz podmiotu powiązanego B ręczniki papierowe w ilościach hurtowych. W celu porównania cen ustalonych w analizowanej transakcji z cenami ustalonymi przez podmioty niepowiązane, Podmiot A korzysta z cennika publikowanego przez producenta ręczników papierowych. Opublikowany cennik zawiera ceny stosowane w transakcjach z klientami indywidualnymi (konsumentami). Tego rodzaju porównanie powinno zostać uznane za błędne, co wynika z różnicy pomiędzy poziomem rynku w ujęciu funkcjonalnym (obróć hurtowy versus detaliczny).

F. Podejście metodyczne

23. Poniżej przedstawiono przykład zastosowania metody PCN (w wariacie porównania wewnętrznego). Wybór metody, jak i badanie porównywalności muszą być przeprowadzone z uwzględnieniem specyfiki danego przypadku.

Stan faktyczny

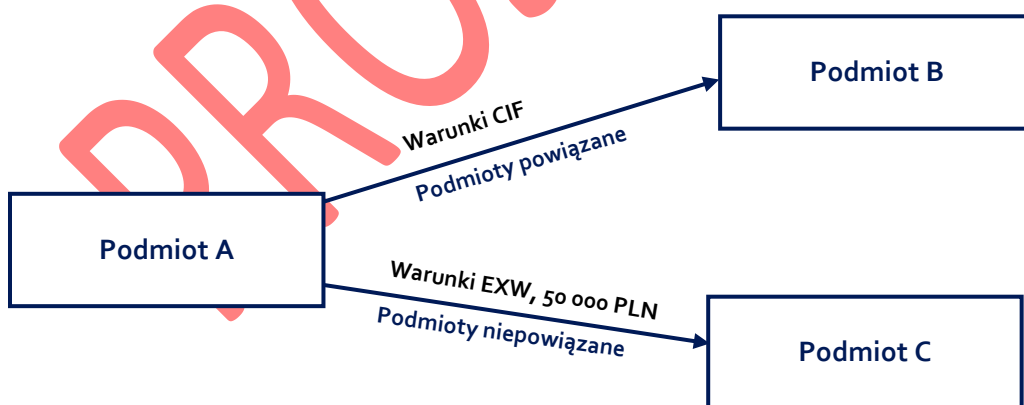
Podmiot A jest dystrybutorem i sprzedaje tylko jeden typ urządzeń elektrycznych. Urządzenia elektryczne sprzedawane są tylko na rzecz dwóch podmiotów, tj.:

- lokalnej spółki powiązanej – podmiotu B,
- lokalnej spółki niepowiązanej – podmiotu C.

Zgodnie z umową zawartą między podmiotem A i podmiotem B, podmiot A wysyła urządzenia elektryczne do podmiotu powiązanego B, bazując na warunkach CIF (Incoterms 2020), czyli koszty transportu, ubezpieczenia i frachtu opłacone są częściowo przez sprzedającego (300 PLN za 100 jednostek towaru). Jednocześnie podmiot A nie angażuje się w sposób istotny w organizację transportu (wystawia refakturę kosztów ubezpieczenia, transportu i frachtu, wykonywanego przez podmiot niepowiązany, w wysokości 1 100 PLN za 100 jednostek towaru na podmiot powiązany B). W analizowanej transakcji sprzedaży 100 jednostek towaru podmioty A i B ustaliły cenę w wysokości 50 300 PLN.

Z kolei podmiot C nabywa urządzenia elektryczne bezpośrednio w magazynie podmiotu A (na warunkach EXW (Incoterms 2020)). Brak jest w tym przypadku zaangażowania sprzedającego w organizację transportu. Cena urządzeń elektrycznych (100 jednostek towaru) sprzedawanych przez podmiot A na rzecz podmiotu C wynosi 50 000 PLN.

Wolumen sprzedaży na rzecz podmiotu B i podmiotu C na przestrzeni roku był porównywalny.



Badanie porównywalności

W wyniku przeprowadzonego badania porównywalności ustalono, że:

- istotne warunki transakcji podmiotu A z podmiotami B i C są podobne: wielkość sprzedaży urządzeń elektrycznych, terminy płatności, polityka rabatowa,

- rynki w ujęciu funkcjonalnym i geograficznym oraz otoczenie rynkowe w obu przypadkach są porównywalne,
- wykonywane funkcje, angażowane aktywa i ponoszone ryzyka przez podmiot A (profil funkcjonalny, poziom rynku) w przypadku transakcji z podmiotem B i C są podobne (z wyjątkiem warunków transportu towarów).

Wybór metody

Zastosowanie może znaleźć metoda PCN w wersji porównania wewnętrznego cen, zważywszy że:

- istnieją wewnętrzne dane porównawcze,
- istnieje porównywalność cech charakterystycznych dóbr,
- istnieje porównywalność podmiotowa (z wyjątkiem transportu),
- kryteria porównywalności warunków transakcyjnych (np. termin płatności, zabezpieczenia) są spełnione,
- różnice w warunkach transportu można wycenić, zatem możliwe jest dokonanie racjonalnie dokładnych korekt.

Zastosowanie metody PCN

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

	Transakcja z podmiotem B	Transakcja z podmiotem C
Cena urządzeń elektrycznych (100 jednostek) sprzedanych na rzecz podmiotu	50 300 PLN	50 000 PLN
Koszty ubezpieczenia, transportu i frachtu po stronie sprzedającego	300 PLN	0 PLN
Korekta zwiększająca cenę o koszty ubezpieczenia, transportu i frachtu z uwagi na różnice w zasadach organizacji transportu	0 PLN	300 PLN
Cena transferowa (za 100 jednostek towaru) w oparciu o metodę PCN	50 300 PLN	50 300 PLN
Cena jednostkowa	503 PLN	503 PLN

Wnioski

Rynkowa wartość przedmiotu transakcji kontrolowanej (100 jednostek towaru) wynosi 50 300 PLN i ustalona została w oparciu o wewnętrzne porównanie cen stosowanych w porównywalnej transakcji pomiędzy podmiotem A oraz lokalną spółką niepowiązaną C, przy uwzględnieniu korekty kosztów transportu, ubezpieczenia i frachtu.