

PRAKTYKA PODATKOWA

1/2020

**Problemy stanowienia i stosowania prawa
podatkowego**

Praktyka Podatkowa

NR 1/2020

Problemy stanowienia i stosowania prawa podatkowego

RPR 3593 Sąd Okręgowy w Poznaniu

ISSN 2451-5140

Redaktor naczelny

Mikołaj Kondej

Redakcja:

Redakcja Praktyki Podatkowej

Zakręt 10/1

60-351 Poznań

Wydawca:

Stowarzyszenie Mage.pl

Zakręt 10/1

60-351 Poznań

Druk i oprawa:

CONTACT

60-801 Poznań, ul. Marcelińska 18

tel. +48 61 861 57 99

Spis treści

Paweł Sancewicz

Ceny transferowe w Polskiej Strefie Inwestycji

4

Ceny transferowe w Polskiej Strefie Inwestycji

Wprowadzenie

Przedmiotem niniejszego artykułu jest kwestia stosowania i wyceny cen transferowych przez podmioty działające na podstawie decyzji o wsparciu, na terenie wskazanym w tejże decyzji w ramach programu wspierania inwestycji, jakim jest Polska Strefa Inwestycji. Asumptem do podjęcia niniejszych rozważań były niedawno wprowadzone regulacje ustawy z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji (dalej: ustawa o w.n.i.)¹ – określane w obrocie gospodarczym jako „Polska Strefa Inwestycji”² (dalej: PSI) albo „Nowe SSE”³. W zakresie specjalnych stref ekonomicznych (dalej: SSE) tytułowe zagadnienie zostało przeanalizowane przez autora w artykule pod tytułem: *Ceny transferowe w specjalnych strefach ekonomicznych ze szczególnym uwzględnieniem sposobu ustalania ceny między jednostką strefową a pozastrefową*⁴. Prowadzone w artykule rozważania będą miały na celu przybliżenie kwestii cen transferowych, z uwzględnieniem zasady ceny rynkowej w kontekście PSI, która jest bezpośrednim następcą SSE jako instrumentu wspierania inwestycji.

W ostatnim czasie, były wydawane interpretacje indywidualne⁵ na tytułowy temat, a także kwestia była analizowana w Objasnieniach podatkowych z dnia 6 marca 2020 r. dotyczących sposobu ustalania dochodu zwolnionego z opodatkowania podatkiem dochodowym, osiągniętego z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu, o której mowa w ustawie z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji (dalej:

¹ Dz. U. poz. 1162 ze zm.

² M Sienkiewicz, M. Zwolenik, *Polska Strefa Inwestycji. Czy zwolnieniu z opodatkowania powinien podlegać jedynie dochód generowany z nowej inwestycji?*, Nr 2, Poznań 2020.

³ A. Czerniak, *Nowe SSE, czyli co zmieniło się po wejściu w życie ustawy o wspieraniu nowych inwestycji*. „Przegląd Podatkowy”, Nr 6, Poznań 2019.

⁴ P. Sancewicz, *Ceny transferowe w specjalnych strefach ekonomicznych ze szczególnym uwzględnieniem sposobu ustalania ceny między jednostką strefową a pozastrefową*, „Kwartalnik Prawo-Społeczeństwo, Ekonomia”, Nr 4, Poznań 2015, s. 85 i n.

⁵ Interpretacje indywidualne Dyrektora Krajowej Informacji (dalej: KIS): z dnia 5 marca 2020 r. Skarbowej, 0114-KDIP2-1.4010.506.2019.2.JC; z dnia 5 marca 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.540.2019.2.APO; z dnia 3 marca, 0114-KDIP2-1.4010.496.2019.2.KS oraz z dnia 3 marca, 0114-KDIP2-1.4010.497.2019.2.KS.

Objaśnienia)⁶. Ponadto, nie można przeoczyć faktu, że istotnej zmianie ulegały przepisy o cenach transferowych⁷. Tak zmienione otoczenie regulacyjne uzasadnia podjęcie przedmiotowych rozważań na nowo i stwarza płaszczyznę dla porównań między regulacją dotyczącą SSE do przepisów w zakresie PSI.

Zagadnienia związane ze stosowaniem cen transferowych, dawniej w SSE, a obecnie w PSI, jakkolwiek istotne, są relatywnie rzadko analizowane w doktrynie i piśmiennictwie⁸. Co wzbudza pewne zdziwienie, również w Objasnieniach do WNI wskazano, że kwestie wydzielenia organizacyjnego i stosowanie przepisów z zakresu cen transferowych *dotychczas, na gruncie ustawy o SSE, nie budziło znaczących wątpliwości interpretacyjnych*⁹. Nie zgadzając się z powyższym stwierdzeniem, należy stanąć na stanowisku, że przedmiotowe zagadnienie jest bardzo doniosłe, także na gruncie praktycznym, a w konsekwencji wymaga dalszej analizy. Z drugiej strony, kwestie związane ze stosowaniem cen transferowych w PSI doczekało się, w pewnym zakresie, omówienia w Objasnieniach. Pozwoliło to rozwiązać niektóre wątpliwości, z którymi musieli zmagać się przedsiębiorcy na gruncie przepisów dotyczących SSE (w przypadku SSE objaśnienia w tym zakresie nie były wydawane).

⁶ Wydane na podstawie art. 14a § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, z późn. zm.). <https://www.gov.pl/web/finanse/objasnienia-podatkowe-z-dnia-6-marca-2020-r-dotyczace-sposobu-ustalania-dochodu-zwolnionego-z-opodatkowania-podatkiem-dochodowym-osiagnietego-z-dzialalnosci-gospodarczej-okreslonej-w-decyzji-o-wsparciu-o-ktorej-mowa-w-ustawie-z-dnia-10-maja-2018-r-o-wspieraniu-nowych-inwestycji> (21.05.2020).

⁷ Przykładowo ustawą z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz. U. 2019, 2200); ustawą 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 ze zm.) oraz ustawą z dnia 9 października 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r., poz. 1932 ze zm.).

⁸ Zob. E. Stamblewska-Urbaniak, „Strefowe” zwolnienia podatkowe a ceny transferowe – kiedy pojawia się konieczność stosowania reguł transfer pricing?, <https://crido.pl/blog-taxes/strefowe-zwolnienia-podatkowe-a-ceny-transferowe-kiedy-pojawia-sie-koniecznosc-stosowania-regul-transfer-pricingu/> (21.05.2020).

⁹ Zob. Objasnienia, s. 46-49.

W niniejszym artykule nie będzie poruszona całościowa tematyka związana z cenami transferowymi, zwłaszcza, że istnieje na ten temat niezwykle bogata literatura przedmiotu, zarówno polska¹⁰, jak i zagraniczna¹¹.

Biorąc pod uwagę powyższe założenia, artykuł będzie adresował następujące obszary:

1. zagadnienia ogólne związane z korzystaniem z pomocy publicznej na podstawie decyzji o wsparciu;
2. w jaki sposób, na gruncie obowiązujących przepisów prawnych, należy dokonywać rozliczeń między jednostkami na terenie objętymi decyzją o wsparciu a jednostkami znajdującymi się poza takimi obszarami;
3. praktyczny przykład stosowania przepisów dotyczących cen transferowych w PSI.

¹⁰ Por. m. in. J. Pachnik, *Wycena wartości niematerialnych i prawnych w transakcjach realizowanych pomiędzy podmiotami powiązаныmi – analiza podatkowa*, „Przegląd Podatkowy”, nr 9, Warszawa 2019; Nowacki Michał, Studziński Adam, *„Negocjacje” w kontrolach cen transferowych?* „Przegląd Podatkowy”, nr 12, Warszawa 2018; M. O’Shaughnessy [i inni], *Ceny transferowe*, Warszawa 2003; A. Dmowski, *Ceny transferowe: analiza regulacji prawnych, przykłady dokumentacji podatkowej*, Warszawa 2006; S. Sojak, D. Baćkowski, *Ceny transferowe: aspekt podatkowy*, Warszawa 2003; J. F. Mika, *Ceny transferowe: odpowiedzialność karna skarbową, dokumentacje podatkowe*, Warszawa 2007; M. Krzewski, S. Michalak, *Ceny transferowe : opodatkowanie transakcji między podmiotami powiązаныmi*, Warszawa 2000; S. Sojak, *Ceny transferowe: teoria i praktyka*, Warszawa 2001; J. Wyciśłok, *Ceny transferowe, przedsiębiorstwa powiązane, przeliczanie dochodów*, Warszawa 2014; M. Jamroży (red.), *Dokumentacja podatkowa cen transferowych*, Warszawa 2014, P. Kabalski, *Rachunkowość w zarządzaniu cenami transferowymi*, Gdańsk 2001; A. M. Dereń, *Przeliczanie dochodów. Transfer pricing*, Bydgoszcz 1998; S. Grenda, *Dokumentacja cen transferowych jako element ograniczenia ryzyka podatkowego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny, Socjologiczny”, nr 2, Poznań 2010; T. Adamski, *Usługi świadczone w ramach grupy podmiotów powiązanych*, „Przegląd Podatkowy”, nr 5, Warszawa 2004; M. Bereznowska, P. Wiewiórka, *Gwarancje i poręczenia z perspektywy przepisów z zakresu cen transferowych - wybrane zagadnienia*, „Monitor Podatkowy”, nr 9, Warszawa 2009; A. Błażejewska-Gaczyńska, A. Nowak, *Analiza polskich uregulowań o APA w kontekście przepisów i praktyki wybranych krajów Unii Europejskiej*, „Przegląd Podatkowy”, nr 12, Warszawa 2005; A. Błażejewska-Gaczyńska, A. Nowak, *Możliwości rozwoju znaczenia uprzednich porozumień cenowych dla polskich podatników na podstawie doświadczeń europejskich*, „Monitor Podatkowy”, nr 2, Warszawa 2006; A. Błażejewska-Gaczyńska, M. Pociask, *Transfer dóbr niematerialnych*, „Przegląd Podatkowy”, nr 4, Warszawa 2004; I. Georgijew-Ciastoń, R. Gołaj, *Dane utajnione dla celów kontroli cen transferowych - czy można się bronić przed ich użyciem?*, „Monitor Podatkowy”, nr 9, Warszawa 2002; I. Georgijew-Ciastoń, J. Pietrasik, *Uprzednie porozumienia cenowe - zagadnienia praktyczne*, „Monitor Podatkowy”, nr 12, Warszawa 2004; I. Georgijew-Ciastoń, R. Sadowski, *Ceny transferowe - ustalanie dochodu zakładu zagranicznego przedsiębiorstwa*, „Monitor Podatkowy”, nr 2, Warszawa 2003; T. Klatkiewicz, P. Wiewiórka, *Ceny transferowe*, „Monitor Podatkowy” nr 6, Warszawa 2001.; A. Paczuski, P. Wiewiórka, *Ceny transferowe w instytucjach finansowych*, „Monitor Podatkowy”, nr 3, Warszawa 2003.; R. Sadowski, *Kryteria porównywalności transakcji a wybór metody analizy cen transferowych*, „Monitor Podatkowy” nr 4, Warszawa 2010; H. Szarpak, *Podmioty obowiązane do sporządzania dokumentacji podatkowej związanej z cenami transferowymi (1)*, „Przegląd Podatkowy”, nr 1, Warszawa 2006; J. Wachowski, B. Wajda, *Możliwość eliminacji podwójnego opodatkowania w zakresie cen transferowych*, „Przegląd Podatkowy” nr 2, 2010.

¹¹ Por. przykładowo: V. Amerkhal, *„Functional Analysis and Choosing the Best Method”. Practical Guide to U.S. Transfer Pricing. Third Edition*, Washington 2006; M. M. Levey, S. C. Wrappe, *Transfer Pricing: Rules, Compliance and Controversy*, Chicago 2006; E. A. King, *Transfer pricing and corporate taxation: problems, practical implications and proposed solutions*, New York, London 2009; D. B. Blair, *Transfer pricing answer book*, New York 2015; G. Turner, *Transfer pricing n international business: a management tool for adding value*, New York 2013.

1. Decyzja o wsparciu w PSI (mechanizm udzielania pośredniej pomocy publicznej w drodze zwolnienia podatkowego)

Podstawą do korzystania z pośredniej pomocy publicznej w formie zwolnienia podatkowego jest indywidualny akt administracyjny¹², tj. decyzja o wsparciu¹³. Decyzję o wsparciu, podobnie jak w przypadku SSE, wydają, na podstawie upoważnień wydanych przez ministra właściwego do spraw gospodarki w drodze rozporządzeń, podmioty zarządzające SSE. Decyzję o wsparciu wydaje się na czas oznaczony, nie krótszy niż 10 lat i nie dłuższy niż 15 lat (art. 13 ust. 3 ustawy o WNI). Okres, na który jest wydawana decyzja o wsparciu, uzależnia się od intensywności pomocy publicznej ustalonej dla danego obszaru (art. 13 ust. 4 ustawy o WNI). Decyzję o wsparciu wydaje się na realizację nowej inwestycji, która spełnia kryteria ilościowe i jakościowe oraz w ramach działalności gospodarczej niewyłączonej zgodnie z przepisami wykonawczymi (art. 14 ust. 1 ustawy o WNI).

Decyzja o wsparciu określa okres jej obowiązywania, przedmiot działalności gospodarczej oraz warunki, które przedsiębiorca jest obowiązany spełnić, dotyczące: 1) zatrudnienia przez przedsiębiorcę w związku z nową inwestycją, przez określony czas, określonej liczby pracowników; 2) poniesienia przez przedsiębiorcę w określonym terminie kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji; 3) terminu zakończenia realizacji nowej inwestycji, po upływie którego koszty inwestycji poniesione przez przedsiębiorcę nie mogą być uznane jako koszty kwalifikowane; 4) maksymalnej wysokości kosztów kwalifikowanych, jakie mogą być uwzględnione przy określeniu maksymalnej wysokości pomocy publicznej; 5) kryteriów ilościowych i kryteriów jakościowych, do których spełnienia zobowiązał się przedsiębiorca; 6) terenu, na którym nowa inwestycja zostanie zrealizowana z uwzględnieniem danych ewidencyjnych nieruchomości (art. 15 ustawy o WNI).

Należy podkreślić, że podstawową ideą przyświecającą powstaniu PSI była chęć odejścia od terytorialnego podejścia do nowych inwestycji – cała Polska miała stać się jedną specjalną strefą ekonomiczną. Jednakże ustawodawca zrealizował ów zamiar w dość swoisty sposób – działalność w ramach PSI można prowadzić na terenie całej Polski, jednakże wsparcie jest ograniczone do inwestycji realizowanej na określonym terenie. Teren ten, jak wynika z przepisów ustawowych, został dość szczegółowo określony. Tym samym, dalej istnieje potrzeba

¹² Szerzej na temat pojęcia indywidualnego aktu administracyjnego zob. K. Ziemiński, *Indywidualny akt administracyjny jako forma prawna działania administracji*, Poznań 2005.

¹³ Zgodnie z art. 21 ustawy o WNI, do postępowań w sprawie wydania, uchylecia, cofnięcia, wygaśnięcia i stwierdzenia nieważności decyzji o wsparciu stosuje się przepisy ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego (t. j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1257 ze zm.).

wyodrębnienia działalności prowadzonej na terenie wskazanym w decyzji o wsparciu i poza nim.

Konieczne jest także rozliczanie cen transferowych między takimi jednostkami. Oczywiście, jest tutaj mowa o rozliczeniach dokonywanych w ramach przedsiębiorstwa podatnika – a nie o rozliczeniach między niezależnymi (lub nawet zależnymi) przedsiębiorcami, którzy mają odrębną osobowość prawną, względnie są jednostkami organizacyjnymi nieposiadającymi osobowości prawnej.

Wsparcie na realizację nowej inwestycji jest udzielane w formie zwolnienia od podatku dochodowego, na zasadach określonych odpowiednio w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁴ albo w przepisach o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁵ (art. 3 ustawy o WNI). W ustawie o CIT doprecyzowano, że powyższe zwolnienie podatkowe przysługuje podatnikowi wyłącznie z tytułu dochodów uzyskanych z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie określonym w decyzji o wsparciu (art. 17 ust. 4 ustawy o CIT). Podobnie jak w SSE, jest to pośrednia pomoc publiczna udzielana w drodze zwolnienia podatkowego¹⁶.

2. Jednostka organizacyjna w ramach i poza terenem określonym w decyzji o wsparciu

W związku z przyjętym tematem opracowania, konieczne jest wyjaśnienie pojęć jednostki organizacyjnej w ramach obszaru wskazanego w decyzji o wsparciu oraz jednostki poza tym terenem.

W przeciwieństwie do poprzedniego stanu prawnego, w ustawie o CIT (i odpowiednio w ustawie o PIT) znalazły się wytyczne w zakresie ustalania dochodu na terenie określonym w decyzji o wsparciu i poza tym obszarem. Co ciekawe, znowelizowane przepisy wprowadziły analogiczne zasady w zakresie SSE. Zgodnie z art. 17 ust. 6a ustawy o CIT, w przypadku prowadzenia przez przedsiębiorcę działalności gospodarczej również poza terenem specjalnej strefy ekonomicznej określonym w zezwoleniu lub terenem określonym w decyzji o wsparciu, działalność prowadzoną na terenie strefy lub na terenie określonym w decyzji o wsparciu wydziela się organizacyjnie, a wielkość zwolnienia określa się w oparciu o przychody i koszty uzyskania przychodów jednostki organizacyjnej prowadzącej działalność określoną w

¹⁴ Ustawa z dnia z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2019, poz. 865 ze zm., dalej: ustawa o CIT).

¹⁵ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2019 r., poz. 1387 ze zm.). Jako, że przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych są w tej mierze identyczne

¹⁶ W zakresie SSE zob. P. Sancewicz, *Die Rechtsformen und Instrumente der staatlichen Subventionierung von innovativen Tätigkeiten. Studien zu Handlungsformen der Subventionierung im polnischen Recht*, s. 69-71, Potsdam 2020, https://publishup.uni-potsdam.de/opus4-ubp/frontdoor/deliver/index/docId/44524/file/sancewicz_mono.pdf (29.05.2020), s. 69-71.

zezwoleń lub w decyzji o wsparciu. Z kolei art. 17 ust. 6b ustawy o CIT stanowi, że przy ustalaniu wielkości zwolnienia od podatku dochodowego, przysługującego przedsiębiorcy prowadzącemu działalność na podstawie zezwolenia lub na podstawie decyzji o wsparciu za pośrednictwem jednostki organizacyjnej, o której mowa w art. 17 ust. 6a ustawy o CIT, przepisy rozdziału 1a oddziału 2 ustawy o CIT stosuje się odpowiednio do transakcji między tą jednostką organizacyjną a pozostałą częścią przedsiębiorstwa podatnika¹⁷. Przepisy te odwołują się do zasady ceny rynkowej (*arm's length*)¹⁸.

Wydzielenie o którym mowa powyżej jest kluczowe, ponieważ tylko dochody¹⁹ z działalności prowadzonej na terenie wskazanym w decyzji o wsparciu²⁰ mogą korzystać z pomocy publicznej w postaci zwolnienia podatkowego²¹. Na gruncie SSE kwestie wydzielania działalności strefowej i pozastrefowej była przedmiotem żywego zainteresowania piśmiennictwa²², a także była przedmiotem indywidualnych interpretacji podatkowych²³. Natomiast, w przypadku PSI, kwestia ta została zaadresowana w Objasnieniach. Mianowicie, wyodrębnienie organizacyjne działalności prowadzonej na terenie określonym w decyzji o wsparciu oznacza wyodrębnienie księgowe – tj. wyodrębnienie przychodów i kosztów w księgach rachunkowych (np. prowadzona pozabilansowo ewidencja lub odpowiedni plan kont) oraz wyodrębnienie majątkowe określonych składników majątku²⁴.

¹⁷ Warto wskazać, że w przypadku SSE przepisy te pierwotnie wyłącznie znajdowały się w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2008 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorcom działającym na podstawie zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenach specjalnych stref ekonomicznych (t. j. Dz. U. z 2019 r., poz. 121) (§ 5 ust. 5 i 6 rozporządzenia).

¹⁸ Szerzej na temat zasady *arm's length* zob. literatura wskazana w przypisach nr 10 i 11.

¹⁹ Ze zwolnienia podatkowego można korzystać wyłącznie wtedy, gdy jest osiągany dochód z działalności gospodarczej, rozumiany, zgodnie z art. 7 ust. 2 ustawy o CIT (por. też odpowiednio art. 9 ust. 2 ustawy o PIT), jako nadwyżka sumy przychodów z takiej działalności nad kosztami ich uzyskania. W wypadku nie wykazania dochodu, nie będzie można zastosować zwolnienia podatkowego (zob. P. Sancewicz, *Zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej w specjalnej strefie ekonomicznej z uwzględnieniem procedur udzielania pomocy publicznej* [w:] B. Popowska (red.), *Swoistość procedur publicznego prawa gospodarczego*, Poznań 2013, s. 174-175). W wypadku niewykazania dochodu nie będzie można zastosować zwolnienia podatkowego. Idealnym modelem jest sytuacja, gdy przedsiębiorca wykorzysta całość przysługującego mu zwolnienia podatkowego w okresie obowiązywania decyzji o wsparciu, a następnie kontynuuje prowadzoną działalność gospodarczą na zasadach ogólnych. Szerzej na temat korzystania ze zwolnienia podatkowego na przykładzie SSE zob. R. Pięta-Mintus, A. Truskolawski, *Specjalne Strefy Ekonomiczne – instrument promowania inwestycji poprzez zwolnienia podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 1, s. 20–27; ponadto na temat ustalania dochodu w SSE zob. J.F. Mika, R. Piekarz, *Podatkowe aspekty działalności w specjalnych strefach ekonomicznych*, Wrocław 2012, s. 81 i n.

²⁰ Zob. art. 17 ust. 4 ustawy o CIT.

²¹ Zob. art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT.

²² Por. M. Michalski, L. Patrzek, R. Sadowski, *Prowadzenie działalności na terenie SSE i poza nią a wymóg stosowania przepisów o cenach transferowych*, „Przegląd Podatkowy”, nr 7, Warszawa 2009, s. 16-22; M. Michalski, L. Patrzek, *Ceny transferowe także dla przedsiębiorców strefowych*, Rzeczpospolita z dnia 29 października 2009.

²³ Por. interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 14 czerwca 2014 r., sygn. ILPB3/423-98/13-4/AO.

²⁴ Objasnienia, s. 46. I dalej w Objasnieniach: *Wyodrębnienie organizacyjne ma pozwolić na prawidłowe ustalenie dochodu podatkowego zwolnionego z opodatkowania podatkiem dochodowym CIT i PIT z realizacji nowej inwestycji na podstawie decyzji o wsparciu na terenie objętym tą decyzją. Podkreślić należy, że „wydzielenie organizacyjne” nie oznacza konieczności formalnego utworzenia przez podatnika oddziału, sporządzającego samodzielnie sprawozdanie finansowe. Niezbędne jest jednak takie zmodyfikowanie systemu rachunkowości i ewidencji podatkowej, aby zapewnić wszystkie informacje konieczne dla właściwego udokumentowania zakresu omawianego zwolnienia z opodatkowania.*

W związku z powyższym, niezwykle istotne jest określenie jakie dochody, a w konsekwencji przychody i koszty należą do działalności przyporządkowanej do inwestycji określonej w decyzji o wsparciu, a jakie do działalności nieobjętej zwolnieniem podatkowym.

3. Rozliczenia między jednostką na terenie określonym w decyzji o wsparciu a jednostką poza tym terenem – ceny transferowe

Jak wskazano powyżej, z przepisów ustaw podatkowych wynika, że przepisy dotyczące cen transferowych stosowanych między podmiotami powiązаныmi stosuje się **odpowiednio**²⁵. Na podstawie powyższych przepisów należy przyjąć, zgodnie z zasadami odpowiedniego stosowania przepisów, że dokonywanie rozliczeń między jednostką na terenie określonym w decyzji o wsparciu i poza tym terenem powinno odpowiadać rozliczeniom między podmiotami powiązаныmi. Biorąc pod uwagę art. 11c ust. 1 ustawy o CIT, podmioty powiązane są obowiązane ustalać ceny transferowe na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane. Jeżeli w wyniku istniejących powiązań zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, i w wyniku tego podatnik wykazuje dochód niższy (stratę wyższą) od tego, jakiego należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały, organ podatkowy określa dochód (stratę) podatnika bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań (art. 11c ust. 2 ustawy CIT). Określając wysokość dochodu (straty) podatnika w sytuacji, organ podatkowy bierze pod uwagę faktyczny przebieg i okoliczności zawarcia i realizacji transakcji kontrolowanej oraz zachowanie stron tej transakcji (art. 11c ust. 3 ustawy o CIT).

Tym samym, organy podatkowe, w sytuacji, gdy w wyniku rozliczeń między jednostką na terenie wskazanym w decyzji o wsparciu i poza tym obszarem, zostaną ustalone warunki różniące się od warunków rynkowych mają uprawnienia do określenia dochodów - zarówno działalności prowadzonej w ramach decyzji o wsparciu, niepodlegającej opodatkowaniu podatkiem i działalności poza tym obszarem, która podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych. Zasady oparte na cenie rynkowej mają zapewnić rzetelne przypisanie odpowiedniej wartości przychodów i kosztów do działalności opodatkowanej oraz zwolnionej²⁶. W

²⁵ Odpowiednie stosowanie przepisów oznacza, że przepisy te można zastosować w całości, w części albo w ogóle nie stosować. Według G. Łaszczyca, przepisy nakazujące odpowiednie stosowanie innych przepisów należą do grupy przepisów (norm, zwrotów) odsyłających. Ze względu na ich strukturę w każdym z nich wskazać można dwie części: tę, która określa, do jakiego zakresu wskazane przepisy są stosowane, zwaną też umownie „zakresem odniesienia”, oraz część, która wskazuje, jakie przepisy mają być stosowane, nazywaną „przepisami stosowanymi do jakiegoś zakresu odniesienia” lub „przepisami (regułami, zasadami) odniesienia” (por. G. Łaszczyca, *Postanowienie administracyjne w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, LEX 2012; 18.06.2020).

²⁶ Objaśnienia, s. 47.

przeciwnym razie możliwe byłoby np. zniżenie przychodów alokowanych do działalności opodatkowanej²⁷.

Należy podkreślić, że takie oszacowanie dochodów nigdy nie będzie sprawą prostą dla właściwych organów. W związku z powyższym, ustawodawca wyposażył organy w odpowiednie metody oszacowania, które zostały określone w przepisach prawnych, mianowicie metody: 1) porównywalnej ceny niekontrolowanej; 2) ceny odprzedaży; 3) koszt plus; 4) marży transakcyjnej netto a także 5) podziału zysku (art. 11d ust. 1 ustawy o CIT). W przypadku gdy nie jest możliwe zastosowanie metod wskazanych powyżej, stosuje się inną metodę, w tym techniki wyceny, najbardziej odpowiednią w danych okolicznościach (art. 11d ust. 2 ustawy o CIT). Przy wyborze metody najbardziej odpowiedniej w danych okolicznościach uwzględnia się w szczególności warunki, jakie zostały ustalone lub narzucone, dostępność informacji niezbędnych do prawidłowego zastosowania metody oraz specyficzne kryteria jej zastosowania²⁸.

Należy podkreślić, że podobnie jak w przypadku SSE, do rozliczeń między jednostką na terenie wskazanym w decyzji a jednostką poza tym terenem nie będzie miał zastosowania ustawowy obowiązek sporządzania dokumentacji cen transferowych wynikający z art. 11k i nast. ustawy o CIT, ponieważ ustawodawca nie wskazał, że przedmiotowe przepisy znajdują zastosowanie. Powyższe zostało potwierdzone w indywidualnych interpretacjach podatkowych, wydawanych przez KIS²⁹. Ponadto, na gruncie przepisów dot. SSE wątpliwości budził fakt, czy do rozliczeń między jednostką strefową a pozastrefową należało stosować przepisy wykonawcze w zakresie cen transferowych wydane na podstawie ustawy o CIT³⁰. W obecnym stanie prawnym te wątpliwości zostały rozwiązane – zgodnie z Objasnieniami – w tym zakresie należy uwzględnić również przepisy wykonawcze³¹.

Zgodnie z przyjętym w piśmiennictwie poglądem, powyżej omówione przepisy ustaw podatkowych należało interpretować w ten sposób, że transakcje między jednostką strefową a pozastrefową powinny być dokonywane na takich zasadach, jak między podmiotami niezależnymi. Należy podkreślić, że rozważania te zachowały swoją aktualność na gruncie PSI. W zasadzie, samo to stwierdzenie mogłoby budzić wątpliwości, ponieważ w odniesieniu do jednostek działających zarówno na terenie określonym w decyzji o wsparciu, jak i poza nią, transakcje zawierane są w ramach tej samej osoby prawnej, czy innej jednostki organizacyjnej.

²⁷ Objasnienia, s. 47.

²⁸ Objasnienia, s. 48.

²⁹ Interpretacje indywidualne KIS z dnia 5 marca 2020 r. Skarbowej, 0114-KDIP2-1.4010.506.2019.2.JC; z dnia 5 marca 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.540.2019.2.APO; z dnia 3 marca, 0114-KDIP2-1.4010.496.2019.2.KS oraz z dnia 3 marca, 0114-KDIP2-1.4010.497.2019.2.KS.

³⁰ Por. J. Sztefko [w:] A. Tałasiewicz (red.), A. Allen, A. Skręt-Bednarz, Joanna Sztefko, Michał Goj, Kamila Grabowska-Klimaczak, A. Majcherczyk, B. Niedźwiecki, *Prawne i podatkowe aspekty prowadzenia działalności w Specjalnych Strefach Ekonomicznych*, Warszawa 2010, s. 147.

³¹ Objasnienia, s. 46.

Wykluczone jest, żeby wyodrębniona jedynie rachunkowo jednostka na terenie określonym w decyzji o wsparciu posiadała odrębną od przedsiębiorcy podmiotowość prawną. Mamy tutaj do czynienia wyłącznie z rozliczeniami dokonywanymi w ramach przedsiębiorstwa podatnika – a nie z rozliczeniami między różnymi przedsiębiorcami. Tylko i wyłącznie ze względu na regulacje ustawowe należy stosować przepisy cen transferowych – gdyby takich szczególnych przepisów nie było, nie wystąpiłaby konieczność dokonywania takich rozliczeń. Regulacje dotyczące cen transferowych są adresowane bowiem wyłącznie do podatników, którzy jakkolwiek, co do zasady są jednostkami powiązаныmi, ale odrębnymi podmiotami w świetle prawa. Według J. Sztefko, brak dostosowania wyniku skutkowałby, zniekształceniem zarówno wyniku na działalności zwolnionej, jak i opodatkowanej³². Pośrednio na konieczność jego dostosowania wskazują również J. F. Mika i R. Piekarczyk³³. Poglądy te zachowały aktualność także na gruncie przepisów o PSI. Na gruncie SSE kwestie te były przedmiotem rozstrzygnięć w wydawanych interpretacjach podatkowych³⁴. Zagadnienia te, w ogólnym zarysie zostały rozstrzygnięte w Objasnieniach, aczkolwiek nie wskazano dokładnie, jak rozliczenia, dokonywane zgodnie z zasadą ceny rynkowej powinny być realizowane. Wskazanie praktycznego przykładu, które zostanie przeprowadzone w dalszej części artykułu posłuży rozwianiu ewentualnych wątpliwości w tym zakresie.

4. Praktyczny przykład z Objasnień do WNI

W Objasnieniach wskazano na praktyczny przykład mający wyjaśnić, w jaki sposób należy stosować przepisy dotyczące cen transferowych w PSI³⁵. W podanym przykładzie Spółka prowadziła działalność gospodarczą w zakresie produkcji płyt gipsowo-kartonowych. Całość produkcji była przechowywana w wynajmowanej hali magazynowej. Spółka podjęła decyzję o budowie hali magazynowej (nowa inwestycja), której powierzchnia miała być większa od powierzchni wynajmowanej hali. Pozwoliło to na zwiększenie produkcji przedsiębiorstwa. W kazusie rozważano następującą kwestię: Czy zwolnieniu będzie podlegał łącznie cały dochód (przychód) uzyskany ze sprzedaży płyt gipsowo-kartonowych, uzyskany również w wyniku budowy hali magazynowej?

Objasnienia Ministerstwa tutaj ograniczyły się do stwierdzenia, że sama hala magazynowa nie generuje dochodu, ale wpływa na jego zwiększenie. W konsekwencji, przedsiębiorca będzie

³² Por. J. Sztefko, *Prawne i podatkowe...*, dz.cyt., s. 150-151.

³³ J. F. Mika i R. Piekarczyk, *Podatkowe aspekty działalności...*, dz.cyt., s. 139 i nast.

³⁴ Por. przykładowo interpretacje indywidualne Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 14 czerwca 2013 r., sygn. ILPB3/423-98/13-4/AO oraz z dnia 5 stycznia 2009, sygn. ILPB3/423-656/08-2/ŁM; postanowienie w sprawie interpretacji prawa podatkowego Łódzkiego Urzędu Skarbowego z dnia 20 września 2007 r., sygn. ŁUS-II-2-423/253/07/JB.

³⁵ Por. Objasnienia, s. 49.

zobowiązany do wyodrębnienia na podstawie art. 17 ust. 6a i 6b ustawy o CIT zwiększenia dochodu, w związku z realizacją nowej inwestycji (budową nowej hali). Objasnienia nie adresują natomiast kwestii, jak należy rozliczać ceny transferowe na podstawie wskazanych przepisów.

Przeanalizujmy ten przykład głębiej, biorąc pod uwagę analizę przeprowadzoną w poprzednich częściach artykułu.

Załóżmy, że wskazany przedsiębiorca nie tylko magazynuje, ale też produkuje płyty gipsowo-kartonowe w zakładzie położonym na terenie wskazanym w decyzji o wsparciu. Równocześnie, tenże przedsiębiorca posiada zakład poza terenem określonym w decyzji o wsparciu, w którym są produkowane komponenty, służące do produkcji płyt gipsowo-kartonowych. Należy założyć, że taki zakład stanowi jednostkę poza terenem wskazanym w decyzji o wsparciu w rozumieniu opisanym powyżej. Różne fazy procesu produkcyjnego są realizowane w obu zakładach. Komponenty są przewożone do jednostki na terenie określonym w decyzji o wsparciu. W tejże jednostce są produkowane płyty gipsowo-kartonowe, które następnie są sprzedawane dalej. Dochód z działalności wygenerowanej na podstawie decyzji o wsparciu podlega zwolnieniu z podatku. Przedsiębiorca posiada również działy wspierające – kadry, finanse, IT, marketing – wsparcie jest udzielane obu zakładom, w zależności od potrzeb.

W takiej sytuacji konieczne jest dokonanie wyceny przepływów wewnętrznych między jednostką na terenie określonym w decyzji o wsparciu a jednostką poza tym terenem. Uwzględniając uwagi powyżej dotyczące ceny rynkowej, należy powiększyć przychody z działalności zakładu produkującego komponenty o stosowną marżę ustaloną na poziomie rynkowym według zasad i metod wskazanych powyżej. Przyjmując zatem marżę na poziomie 10 i koszt na poziomie 100 dla jednostki działającej na terenie określonym w decyzji o wsparciu należałoby rozpoznać przychód podatkowy jednostki poza tym obszarem w wysokości 110³⁶. W tym przykładzie jako koszty działalności prowadzonej na podstawie decyzji o wsparciu należy zaliczyć: 1) wartość nabytych komponentów od jednostki poza terenem wskazanym w decyzji o wsparciu 2) wartość kosztów działów wsparcia. Należy podkreślić, że koszt komponentów w tym wypadku powinien uwzględniać cenę rynkową (określoną na zasadach wskazanych powyżej), nie zaś wyłącznie ich koszt wytworzenia. Wątpliwości natomiast zawsze budził sposób alokacji kosztów działów wsparcia. Pewnych wskazówek dostarczają w tym zakresie postanowienia art. 15 ust. 2 i 2a ustawy o CIT, które odwołują się do klucza przychodowego, ale w piśmiennictwie są proponowane także inne klucze – przykładowo koszty działu utrzymania

³⁶ Por. podobny przykład dotyczący części samochodowych w SSE – P. Sancewicz, dz. cyt., *Ceny transferowe w specjalnych strefach ekonomicznych*, s. 96.

ruchu mogłoby być alokowane w proporcji do wartości majątku produkcyjnego ulokowanego na terenie objętym decyzją o wsparciu i poza nim³⁷.

5. Podsumowanie

Cała Polska została objęta PSI. Zrezygnowano zatem z terytorialnego ograniczenia systemu wspierania inwestycji. Jednakże, przepisy w obecnym kształcie nadal wymuszają prowadzenie rozliczeń między jednostką na terenie określonym w decyzji o wsparciu a obszarem poza tym terenem – z pomocy publicznej w formie zwolnienia podatkowego, na gruncie PSI mogą korzystać wyłącznie dochody wygenerowane z działalności prowadzonej na terenie określonym w decyzji o wsparciu. Jednostki te należy wyodrębnić, lecz wystarczające będzie wyodrębnienie rachunkowe.

Z powszechnie obowiązujących przepisów prawnych wynika, że do rozliczeń między jednostką na terenie wskazanym w decyzji o wsparciu i poza tym obszarem należy stosować zasady wynikające z przepisów dotyczących cen transferowych. Podobnie jak w SSE, przepływy między jednostkami powinny odbywać się na zasadach rynkowych, z uwzględnieniem zasady *arm's lenght*.

Przedsiębiorcy posiadający jednostkę na terenie objętym decyzją o wsparciu oraz poza tym obszarem nie są zobowiązani do przygotowania ustawowej dokumentacji cen transferowych na podstawie art. 11k ustawy o CIT. Jednakże, z racji na praktyczną konieczność opracowania procedur rozliczeń między jednostką funkcjonującą na obszarze wskazanym w decyzji o wsparciu a jednostką działającą poza tym obszarem, przygotowanie takiej dokumentacji byłoby dla przedsiębiorcy korzystne. Ponadto, w takiej dokumentacji należałoby zwrócić uwagę na metodę ustalenia ceny, tak aby zapewnić prawidłowy sposób dokumentowania zdarzeń gospodarczych w celu poprawnego rozliczania pomocy publicznej w formie zwolnienia podatkowego.

³⁷ Por. M. Michalski, L. Patrzek, R. Sadowski, *Prowadzenie działalności na terenie SSE...*, dz.cyt., s. 21-22.

Streszczenie

Przedmiotem rozważań w niniejszym artykule była kwestia stosowania i wyceny cen transferowych przez podmioty działające na podstawie decyzji o wsparciu, na terenie wskazanym w tejże decyzji w ramach programu wspierania inwestycji, jakim jest Polska Strefa Inwestycji. Prowadzone w artykule rozważania miały na celu przybliżenie kwestii cen transferowych, z uwzględnieniem zasady ceny rynkowej w kontekście PSI, która jest bezpośrednim następcą SSE jako instrumentu wspierania inwestycji.

Prowadzona analiza wykazała, że z powszechnie obowiązujących przepisów prawnych wynika, że do rozliczeń między jednostką na terenie wskazanym w decyzji o wsparciu i poza tym obszarem należy stosować zasady wynikające z przepisów dotyczących cen transferowych. Podobnie jak w SSE, przepływy między jednostkami powinny odbywać się na zasadach rynkowych, z uwzględnieniem zasady arm's length. Natomiast, przedsiębiorcy posiadający jednostkę na terenie objętym decyzją o wsparciu oraz poza tym obszarem nie są zobowiązani do przygotowania ustawowej dokumentacji cen transferowych.

Słowa kluczowe

PSI, SSE, ceny transferowe, decyzja o wsparciu, zwolnienie podatkowe, pomoc publiczna

O Autorze

Dr Paweł Sancewicz

Doradca podatkowy w EY, stypendysta Fitz Thyssen Stiftung na Uniwersytecie w Poczdamie

ORCID: 0000-0001-5475-0956

Title

Transfer pricing in the Polish Investment Zone

Summary

The subject of this paper was the application of transfer pricing rules by entities operating on the basis of the decision on support, in the areas indicated in that decision within the framework of the investment support programme, which is the Polish Investment Zone. The aim of this article was to clarify the issues of transfer pricing in the context of the PIZ, which is the direct successor to the SEZ as an investment support instrument.

The analysis conducted has shown that the generally applicable legal regulations indicate that the rules resulting from the transfer pricing regulations should be applied to settlements between entities within and outside the area indicated in the decision on support. Similarly as in the SEZ, flows between entities should take place according to the arm's length principle. On the other hand, entrepreneurs having an entity in the area covered by the decision on support and outside this area are not obliged to prepare statutory transfer pricing documentation.

Key words

Polish Investment Zone, Special Economic Zones, decision on support, tax relief, state aid