

Ceny transferowe w specjalnych strefach ekonomicznych ze szczególnym uwzględnieniem sposobu ustalania ceny między jednostką strefową a pozastrefową

Paweł Sancewicz

Zagadnienia wstępne

Na wstępie należy wskazać, że zagadnienie stosowania cen transferowych w związku z działalnością przedsiębiorców na terenie specjalnych stref ekonomicznych (dalej: SSE) nie spotkało się ze specjalnym zainteresowaniem doktryny oraz piśmiennictwa prawniczego. Celem artykułu jest rzucenie światła na przedmiotowe zagadnienia. Co prawda, pojawiały się na ten temat już publikacje, jednakże nie wyczerpały one wszystkich problemów prawnych i nie przeanalizowano w nich wszystkich istotnych zagadnień w tym zakresie. Dlatego też występuje konieczność pogłębienia przedmiotowego tematu.

W pierwszej kolejności zostaną przedstawione zagadnienia ogólne związane z prowadzeniem działalności gospodarczej na terenie SSE, z uwzględnieniem jednostki strefowej i pozastrefowej. Następnie zostanie omówione, w jaki sposób, na gruncie obowiązujących przepisów prawnych, należy szacować przepływy pieniężne¹⁷⁸ między jednostkami strefowymi i pozastrefowymi. Wreszcie, zwińczeniem powyższych rozważań będzie omówienie praktycznych przykładów stosowania przepisów dotyczących cen transferowych w SSE. Powyżej wskazane kwestie są szczególnie interesujące w aspekcie tego, czy w ramach rozliczeń między jednostką w strefie i poza nią, stosując przepisy dotyczące cen transferowych, należy stosować ceny rynkowe, czy też nie ma takiego obowiązku. Rozważania, obejmujące zarówno pogłębioną analizę teoretyczną, jak i praktyczne przykłady powinny doprowadzić do wysunięcia precyzyjnych, a także praktycznych wniosków, co jest celem niniejszego artykułu. W tym miejscu należy podkreślić, że nie będzie w niniejszym artykule poruszona całościowa tematyka związana z cenami transferowymi, zwłaszcza, że istnieje na ten temat niezwykle bogata literatura przedmiotu, zarówno polska¹⁷⁹, jak i zagraniczna¹⁸⁰.

¹⁷⁸ „Przepływy pieniężne” o których mowa w artykule mają charakter wirtualny. Faktycznie między jednostką strefową a pozastrefową nie dochodzi bowiem do przepływów pieniężnych. Jednakże, są to wartości, które mają wpływ na powstawanie zobowiązań podatkowych.

¹⁷⁹ Por. m. in. 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:*

Przedmiotem analizy będą wyłącznie przepisy z zakresu cen transferowych, które stosuje się w związku z działalnością prowadzoną w specjalnych strefach ekonomicznych. Z racji na ograniczone ramy opracowania rozważania dotyczące cen transferowych będą miały charakter jedynie fragmentaryczny.

Zwolnienie z podatku z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej na terenie SSE

Rozważania należy rozpocząć od krótkiego wskazania podstawowych kwestii związanych z prowadzeniem działalności na terenie specjalnych stref ekonomicznych. Zgodnie z art. 2 ustawy z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych¹⁸¹, specjalną strefą ekonomiczną, jest wyodrębniona zgodnie z przepisami ustawy, niezamieszkała część terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, na której terenie może być prowadzona działalność gospodarcza na zasadach określonych ustawą¹⁸². Jak stanowi art. 12 ustawy o SSE, dochody uzyskane z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie strefy w ramach zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na

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. Jamróży (red.), *Dokumentacja podatkowa cen transferowych*, Warszawa 2014, P. Kabalski, *Rachunkowość w zarządzaniu cenami transferowymi*, Gdańsk 2001; A. M. Dereń, *Przeliczenie 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.

¹⁸⁰ Por. przykładowo: V. Amerkhail, „*Funktional 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.

¹⁸¹ T.j. Dz. U. z 2007 r., Nr 42, poz. 274 ze zm., dalej: ustawa o SSE.

¹⁸² Szerzej piszę o specjalnych strefach ekonomicznych w P. Sancewicz, *Zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej w specjalnej strefie ekonomicznej z uwzględnieniem procedur udzielania pomocy publicznej* [w:] B. Popowska (red.), *Śwoistość procedur publicznego prawa gospodarczego*, Poznań 2013.

terenie SSE, uprawniające do korzystania z pomocy publicznej (dalej: zezwolenie strefowe)¹⁸³ przez osoby prawne lub osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, są zwolnione od podatku dochodowego, odpowiednio na zasadach określonych w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁸⁴ lub w przepisach o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁸⁵. Zwolnienie to stanowi pomoc publiczną, przy czym wielkość tej pomocy nie może przekroczyć jej maksymalnej wielkości określonej w przepisach wydanych na podstawie art. 4 ust. 4 ustawy o SSE¹⁸⁶. Co należy podkreślić, zwolnienie podatkowe przysługuje podatnikowi **wyłącznie** z tytułu dochodów uzyskanych z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie strefy¹⁸⁷.

Jednostka strefowa i pozastrefowa

W związku z przyjętym tematem opracowania, konieczne jest wyjaśnienie pojęć jednostki strefowej oraz jednostki pozastrefowej. W piśmiennictwie wskazuje się, że jedną z największych trudności, z jaką muszą się zmierzyć przedsiębiorcy działający na terenie specjalnych stref ekonomicznych jest ustalenie dochodu strefowego oraz pozastrefowego. Taki zabieg wymaga

¹⁸³ Por. art. 16 ustawy o SSE.

¹⁸⁴ Kwestie te uregulowano w art. 17 ustawy z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (t. j. Dz. U. z 2011 r., Nr 74, poz. 397, ze zm.), dalej: „ustawa o CIT”.

Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy o CIT wolne od podatku są dochody uzyskane z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia, o którym mowa w art. 16 ustawy o SSE, przy czym wielkość pomocy publicznej udzielanej w formie tego zwolnienia nie może przekroczyć wielkości pomocy publicznej dla przedsiębiorcy, dopuszczalnej dla obszarów kwalifikujących się do uzyskania pomocy w największej wysokości, zgodnie z odrębnymi przepisami.

¹⁸⁵ Kwestie te uregulowano w art. 21 Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. j. z 2010 r., Nr 51, poz. 307, ze zm.), dalej: „ustawa o PIT”.

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 63a ustawy o PIT, wolne od podatku dochodowego są dochody podatników uzyskane z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia, o którym mowa w art. 16 ust. 1 ustawy o SSE, przy czym wielkość pomocy publicznej udzielanej w formie tego zwolnienia nie może przekroczyć wielkości pomocy publicznej dla przedsiębiorcy, dopuszczalnej dla obszarów kwalifikujących się do uzyskania pomocy w największej wysokości, zgodnie z odrębnymi przepisami.

¹⁸⁶ W art. 4 ust. 4 ustawy o SSE znalazło się upoważnienie ustawowe dla rady Ministrów. Rada Ministrów określi, w drodze rozporządzenia: 1) przedmioty działalności gospodarczej, na które nie będzie wydawane zezwolenie, o którym mowa w art. 16 ust. 1, 2) maksymalną wielkość pomocy publicznej, którą można udzielić przedsiębiorcy prowadzącemu działalność gospodarczą na terenie strefy na podstawie zezwolenia, o którym mowa w art. 16 ust. 1, 3) warunki udzielania pomocy publicznej przedsiębiorcy prowadzącemu działalność gospodarczą na terenie strefy na podstawie zezwolenia, o którym mowa w art. 16 ust. 1, 4) warunki uznawania wydatków za wydatki poniesione na inwestycję na terenie strefy, a także ich minimalną wysokość, 5) koszty inwestycji uwzględniane przy obliczaniu wielkości pomocy publicznej dla przedsiębiorców, którzy uzyskali zezwolenie, o którym mowa w art. 16 ust. 1, po dniu 31 grudnia 2000 r., 6) sposób dyskutowania kosztów inwestycji i wielkości pomocy publicznej na dzień uzyskania zezwolenia, o którym mowa w art. 16 ust. 1 - biorąc pod uwagę konieczność zapewnienia zgodności udzielonej pomocy z prawem Unii Europejskiej. Rada Ministrów skorzystała z przedmiotowego upoważnienia ustawowego i wydała Rozporządzenie 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 (Dz. U. z 2008 r., Nr 232, poz. 1548 ze zm., dalej: Rozporządzenie o pomocy w SSE).

¹⁸⁷ Por. art. 17 ust. 4 ustawy o CIT oraz art. 21 ust. 5a ustawy o PIT. Por. też zdanie pierwsze ust. 5 § 5 Rozporządzenie o pomocy w SSE.

precyzyjnej alokacji kosztów i przychodów do działalności strefowej lub pozastrefowej¹⁸⁸. Wyodrębnienie to jest kluczowe, ponieważ tylko dochody¹⁸⁹ z działalności prowadzonej na terenie SSE mogą korzystać z pomocy publicznej w postaci zwolnienia podatkowego. Z kolei, jednym z najciekawszych i będących przedmiotem żywego zainteresowania piśmiennictwa¹⁹⁰ zagadnieniem, związanym z przyporządkowaniem dochodów do działalności strefowej i pozastrefowej jest kwestia rozliczeń między działalnością prowadzoną na terenie SSE i poza SSE.

W związku z powyższym, niezwykle istotne jest określenie jakie dochody, a w konsekwencji przychody i koszty należą do działalności strefowej, a jakie do pozastrefowej. Należy podkreślić, że problem podziału na działalność strefową i pozastrefową wystąpił dopiero w związku z nowelizacją przepisów strefowych, która weszła w życie 1 stycznia 2001 r.¹⁹¹. Do 1 stycznia 2001 r. zezwolenie strefowe stanowiło środek reglamentacji działalności gospodarczej przez państwo; było podstawą prawną do podejmowania działalności na terenie SSE. Przedsiębiorca mógł prowadzić tylko działalność na terenie SSE¹⁹², a bezwzględnym warunkiem prowadzenia takiej działalności było posiadanie ważnego zezwolenia strefowego. Od 1 stycznia 2001 r.

Przedsiębiorca może prowadzić działalność zarówno w strefie, jak i poza nią.

działalność na terenie SSE jest wolna – każdy przedsiębiorca może prowadzić na jej terenie działalność gospodarczą, jeśli jednak chce korzystać z regionalnej pomocy publicznej, musi uzyskać zezwolenie strefowe¹⁹³. Ponadto, przedsiębiorca może prowadzić działalność zarówno na terenie SSE,

¹⁸⁸ Por. P. Barański (red.), *Specjalne strefy ekonomiczne – Edycja 2011*, Warszawa 2011, s. 37. Zgodnie z badaniem przeprowadzonym przez KPMG, najczęściej wskazywanym problemem związanym ze zwolnieniem podatkowym okazała się w roku 2010 konieczność rozdzielania kosztów i przychodów opodatkowanych oraz kosztów i przychodów zwolnionych – na taki problem wskazało aż 57 % ankietowanych respondentów.

¹⁸⁹ Ze zwolnienia podatkowego można korzystać wyłącznie wtedy, gdy jest osiągany dochód, rozumiany, zgodnie z art. 7 ust. 2 ustawy o CIT (por. też odpowiednio art. 9 ust. 2 ustawy o PIT), jako nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania. W wypadku nie wykazania dochodu, nie będzie można zastosować zwolnienia podatkowego.

¹⁹⁰ 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, R. Patrzek, *Ceny transferowe także dla przedsiębiorców strefowych*, Rzeczpospolita z dnia 29 października 2009.

¹⁹¹ Wprowadzona ustawą z dnia 16 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz. U. z 2000 r., Nr 117, poz. 1228 ze zm.). Należy dodać, że powyższa ustawa miała na celu dostosowanie polskich przepisów dotyczących SSE do wymogów UE w zakresie pomocy publicznej – por. uzasadnienie do projektu ustawy nowelizującej z 2000 r. (Sejm RP III kadencji, Druk sejmowy nr 1705), R. Szulc, *Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych w Polsce*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego”, nr 2, Warszawa 2001, s. 10-18; E. Czerwińska, *Specjalne strefy ekonomiczne w świetle negocjacji z UE*, Kancelaria Sejmu RP, Biuro Studiów i Ekspertyz, Informacja nr 751a; Z. Jurczyk, *Specjalne strefy ekonomiczne w świetle kontroli pomocy publicznej sprawowanej przez Komisję Europejską*, „Prawo Unii Europejskiej”, nr 9, Warszawa 2004, s. 8-10.

¹⁹² Por. m. in. M. Ofiarska, *Specjalne strefy ekonomiczne w Polsce. Zagadnienia publicznoprawne*, Szczecin 2000, s. 121 i nast.; inaczej M. Pachucki, R. Pioterczak, *Specjalne strefy ekonomiczne – działalność gospodarcza podmiotów strefowych w strefie i poza strefą. Wyodrębnienie organizacyjne działalności strefowej*, Vademecum Głównego Księgowego nr 102830.

¹⁹³ Tak B. Popowska, *Wieloznaczność terminu „zezwolenie” w świetle ustawodawstwa gospodarczego*, [w:] Z. Cieślak, Z. Niewiadomski (red.), *Prawo do dobrej administracji. Materiały ze zjazdu Katedr prawa i postępowania Administracyjnego Warszawa-Dębe 23-25 września 2002 r.*, Warszawa 2003; K. Horubski, *Charakter prawny zezwolenia*

jak i poza nią¹⁹⁴. Od czasu nowelizacji przepisów z 2001 r. przedsiębiorcy stanęli przed koniecznością dokonywania rozliczeń między jednostkami w SSE a jednostkami pozastrefowymi.

Ustawa o SSE precyzyjnie wskazuje warunki, jakie musi spełniać zezwolenie strefowe¹⁹⁵, nie odnosi się jednak do problemu rozliczeń między jednostką strefową a pozastrefową. Nowelizując ustawę o SSE z dniem 1 stycznia 2001 r. ustawodawca nie zwrócił uwagi na istnienie przedmiotowego problemu i w konsekwencji, w ustawie o SSE nie zawarto przepisów dotyczących zasad rozliczania przepływów pieniężnych wskazanych powyżej.

Jednakże, oprócz wspomnianej powyżej ustawy o SSE, zasady udzielania pomocy publicznej regulują liczne inne akty, m. in. rozporządzenie o pomocy w SSE¹⁹⁶, które wprost, jakkolwiek lakonicznie, odnoszą się do kwestii rozliczeń między działalnością strefową a pozastrefową. Mianowicie, zgodnie z § 5 ust. 5 Rozporządzenia o pomocy w SSE, zwolnienie podatkowe¹⁹⁷ przysługują wyłącznie z tytułu działalności prowadzonej na terenie strefy. W tej samej jednostce redakcyjnej, ustawodawca wskazał, że w przypadku prowadzenia przez przedsiębiorcę działalności gospodarczej również poza obszarem strefy, działalność prowadzona na terenie strefy musi być wydzielona organizacyjnie¹⁹⁸, a wielkość zwolnienia określa się w oparciu o dane jednostki organizacyjnej prowadzącej działalność wyłącznie na terenie strefy. W odniesieniu do powyższego

na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej uprawniającego do korzystania z pomocy publicznej [w:] L. Kieres (red.), *Środki prawne publicznego prawa gospodarczego*, Wrocław 2007.

¹⁹⁴ Warto wskazać, że prowadzenie działalności gospodarczej bez ważnego zezwolenia strefowego przestało być sankcjonowane. Ustawą z dnia 16 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych oraz o zmianie niektórych ustaw wykreślono z ustawy z dnia 20 maja 1971 r. Kodeks wykroczeń (t. j. Dz. U. z 2013 r., poz. 482 ze zm.) art. 60², który miał następujące brzmienie: *Kto prowadzi działalność gospodarczą na terenie specjalnej strefy ekonomicznej bez wymaganego zezwolenia, podlega karze ograniczenia wolności albo grzywny.*

¹⁹⁵ Zezwolenie strefowe jest decyzją administracyjną, w której określa się: przedmiot działalności gospodarczej oraz podstawowe warunki wykonywania takiej działalności, dotyczące w szczególności: 1) zatrudnienia przez przedsiębiorcę przy prowadzeniu działalności gospodarczej na terenie strefy przez określony czas określonej liczby pracowników; 2) dokonania przez przedsiębiorcę na terenie strefy inwestycji o wartości przewyższającej określoną kwotę; 3) terminu zakończenia inwestycji; 4) maksymalnej wysokości kosztów kwalifikowanych inwestycji i dwuletnich kosztów kwalifikowanych pracy; 5) wymagań, gdy inwestycja będzie realizowana na gruntach prywatnych (por. P. Sancewicz, *Ulga na nowe technologie jako środek prawny w postaci preferencji podatkowej polegającej na obniżeniu podstawy opodatkowania*, „Przełęcz Prawniczy, Ekonomiczny i Społeczny”, nr 4, Poznań 2014, s. 104).

¹⁹⁶ Z racji na ograniczone ramy niniejszego opracowania szczegółowe zasady udzielania pomocy publicznej w SSE nie będą przedmiotem analizy.

¹⁹⁷ Zgodnie z rozporządzeniem o pomocy w SSE, wysokość zwolnienia podatkowego jest limitowana wysokością poniesionych kwalifikowanych wydatków inwestycyjnych z tytułu nowej inwestycji albo dwuletnich kosztów pracy nowo zatrudnionych pracowników z tytułu utworzenia nowych miejsc pracy (por. § 3 ust. 1 Rozporządzenia o pomocy w SSE).

¹⁹⁸ Przez wydzielenie organizacyjne, rozumie się, w szczególności wydzielenie rachunkowe – por. interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 22 listopada 2010 r., sygn. IBPBI/2/423-1101/10/SD; o wydzieleniu rachunkowym patrz J. F. Mika, R. Piekarczyk, *Podatkowe aspekty działalności w specjalnych strefach ekonomicznych*, Warszawa 2012, s. 104 i nast.; chociaż niektórzy Autorzy wskazują na konieczność utworzenia oddziału: por. M. Pachucki, R. Pioterczak, *Specjalne strefy ekonomiczne – działalność gospodarcza...*, dz.cyt.

wydziałania, wydaje się, że wystarczające będzie wydzielenie rachunkowe¹⁹⁹, co potwierdzają organy podatkowe w wydawanych interpretacjach²⁰⁰.

Rozliczenia między jednostką strefową a pozastrefową – ceny transferowe

W kontekście rozważań prowadzonych w artykule niezwykle istotny jest § 5 ust. 6 Rozporządzenia o pomocy w SSE, zgodnie z którym, przy ustalaniu wielkości zwolnienia od podatku dochodowego, przysługującego przedsiębiorcy prowadzącemu działalność na terenie strefy za pośrednictwem wspomnianej powyżej **jednostki organizacyjnej**, przepisy art. 25 ustawy o PIT oraz art. 11 ustawy o CIT stosuje się **odpowiednio**²⁰¹. Przepisy art. 11 ustawy o CIT i art. 25 ustawy o CIT dotyczą cen transferowych stosowanych między podmiotami powiązаныmi. Na podstawie powyższych przepisów należy przyjąć, zgodnie z zasadami odpowiedniego stosowania przepisów, że dokonywanie rozliczeń między jednostką strefową i pozastrefową odpowiada rozliczeniom między podmiotami powiązаныmi. Biorąc pod uwagę art. 11 ust. 1 ustawy o CIT oraz 25 ust. 1 ustawy o PIT, jeżeli w wyniku rozliczeń między jednostką strefową i pozastrefową, zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, i w wyniku tego podmiot nie wykazuje dochodów albo wykazuje dochody niższe od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały – dochody danego podmiotu oraz należny podatek określa się bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań. Przy czym, powyższe określenie dochodów dotyczy działalności zarówno strefowej, niepodlegającej opodatkowaniu podatkiem i działalności pozastrefowej, która podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych.

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) rozsądnej marży ("koszt plus"), a także, ewentualnie metody zysku transakcyjnego (art. 11 ust. 2-3 ustawy o CIT oraz art. 25 ust. 2-3

¹⁹⁹ Por. J. F. Mika, R. Piekarczyk, *Podatkowe aspekty działalności...*, dz.cyt., s. 104-106.

²⁰⁰ Por. interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 14 czerwca 2014 r., sygn. ILPB3/423-98/13-4/AO.

²⁰¹ 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 2012el.; data dostępu: 27.02.2015).

ustawy o PIT)²⁰². Szczegółowa analiza wskazanych metod będzie miała miejsce w dalszej części artykułu.

Niestety, co warto wskazać, wydaje się, że nie jest możliwe, aby do podmiotów strefowych zastosować regulacje²⁰³ dotyczące decyzji o uznaniu prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązаныmi na podstawie Ordynacji podatkowej²⁰⁴. Art. 20a Ordynacji podatkowej wprowadza bowiem zamknięty katalog podmiotów, które mogą zawrzeć takie porozumienie²⁰⁵, posługując się wyrażeniem „podmioty”. W odniesieniu do jednostki prowadzącej działalność poza terenem SSE trudno mówić o podmiocie²⁰⁶, nie jest to bowiem ani osoba fizyczna ani prawna, ani jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, której ustawa przyznaje zdolność prawną, a tak jak wskazano powyżej, istniejące wyodrębnienie ma co do zasady charakter wyłącznie rachunkowy. Ponadto, w przepisach Rozporządzenia o pomocy w SSE brak jest odwołania do art. 20a Ordynacji podatkowej.

Należy podkreślić, że do rozliczeń między jednostką strefową a pozastrefową nie będzie miał zastosowania ustawowy obowiązek sporządzania dokumentacji cen transferowych wynikający z art. 9a ustawy o CIT²⁰⁷ i art. 25a ustawy o PIT²⁰⁸, ponieważ ustawodawca nie wskazał, że przedmiotowe

²⁰² Zgodnie z § 16 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz. U. z 2009 r., Nr 160, poz. 1268 ze zm., dalej: Rozporządzenie o cenach transferowych), do tych metod zalicza się metodę podziału zysków oraz metodę marży transakcyjnej netto.

²⁰³ Podobnie. M. Pachucki, R. Pióterczak, *Specjalne strefy ekonomiczne...*, dz.cyt.

²⁰⁴ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2005, Nr 8, poz. 60, ze zm., dalej: „Ordynacja podatkowa”).

²⁰⁵ Zgodnie z art. 20a Ordynacji podatkowej, Minister właściwy do spraw finansów publicznych, na wniosek podmiotu krajowego, uznaje prawidłowość wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej między: 1) powiązаныmi ze sobą podmiotami krajowymi lub 2) podmiotem krajowym powiązаныm z podmiotem zagranicznym a tym podmiotem zagranicznym, lub 3) podmiotem krajowym powiązаныm z podmiotem zagranicznym a innymi podmiotami krajowymi powiązаныmi z tym samym podmiotem zagranicznym. Por. też R. Dowgier, *Komentarz do art.20(a) ustawy - Ordynacja podatkowa*, LEX 2013, data dostępu: 27.02.2015, a także W. Nykiel, D. Strzelec, *Podmioty powiązane. Ceny transferowe. Dokumentacja podatkowa*, Warszawa 2014.

²⁰⁶ Na temat podmiotu prawa zob. S. Wronkowska, *Podstawowe pojęcia prawa i prawnoznawstwa*, Poznań 2005, s. 158-162.

²⁰⁷ Podatnicy dokonujący transakcji, w tym zawierający umowy spółki niebędącej osobą prawną, umowy wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze, z podmiotami powiązаныmi z tymi podatnikami – w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 ustawy o CIT – lub transakcji, w związku z którymi zapłaćta należności wynikających z takich transakcji dokonywana jest bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, w tym zawierający umowy spółki niebędącej osobą prawną, umowy wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze, jeżeli jedną ze stron takiej umowy jest podmiot mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, są obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej takiej (takich) transakcji, obejmującej: 1) określenie funkcji, jakie spełniać będą podmioty uczestniczące w transakcji (uwzględniając użyte aktywa i podejmowane ryzyko); 2) określenie wszystkich przewidywanych kosztów związanych z transakcją oraz formę i termin zapłaty; 3) metodę i sposób kalkulacji zysków oraz określenie ceny przedmiotu transakcji; 4) określenie strategii gospodarczej oraz innych działań w jej ramach - w przypadku gdy na wartość transakcji miała wpływ strategia przyjęta przez podmiot; 5) wskazanie innych czynników - w przypadku gdy w celu określenia wartości przedmiotu transakcji przez podmioty uczestniczące w transakcji zostały uwzględnione te inne czynniki, a w przypadku zawarcia umowy spółki niebędącej osobą prawną, umowy wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze - w szczególności przyjętych w umowie zasad

przepisy znajdują zastosowania²⁰⁹. Ponadto, wątpliwości budzi fakt, czy do ustalania powyżej wskazanych przepływów należy stosować przepisy wykonawcze²¹⁰ wydane na podstawie art. 11 ust. 9 ustawy o CIT. J. Sztefko stoi na stanowisku, że określając przychody i koszty działalności strefowej i pozastrefowej, oprócz art. 11 ustawy o CIT, czy art. 25 ustawy o PIT, należy zastosować Rozporządzenie o cenach transferowych²¹¹. Jakkolwiek autorka nie wskazuje argumentów przemawiających za zastosowaniem tego aktu normatywnego, to należy się z powyższą opinią zgodzić. Ustawodawca przy formułowaniu odesłania posługuje się zwrotem „odpowiednio”, co wskazuje na pewną swobodę dokonywania wykładni tego odesłania zewnętrznego²¹². Powyższą swobodę można wykorzystać poprzez zastosowanie wykładni funkcjonalnej²¹³ i uznanie, że ustawodawca, wskazując na art. 11 ustawy o CIT, miał również na myśli akty wykonawcze wydane do tego artykułu. Ponadto, za zastosowaniem Rozporządzenia o cenach transferowych przemawiają względy celowościowe – zdecydowanie łatwiej zastosować przepis art. 11 ustawy o CIT, w szczególności w zakresie metod szacowania cen transakcyjnych, gdy znajduje on uszczegółowienie w Rozporządzeniu o cenach transferowych. Wreszcie, nie istnieją przeszkody natury prawnej, aby przepisy Rozporządzenia o pomocy w SSE (pomoc publiczna) odsyłały do Rozporządzenia o cenach transferowych (przepisy wykonawcze do ustawy podatkowej), zwłaszcza, że w Rozporządzeniu o pomocy w SSE znalazły się odwołania przykładowo do ustawy o CIT oraz ustawy o rachunkowości²¹⁴.

dotyczących praw wspólników (stron umowy) do udziału w zysku oraz uczestnictwa w stratach; 6) określenie oczekiwanych przez podmiot obowiązany do sporządzenia dokumentacji korzyści związanych z uzyskaniem świadczeń - w przypadku umów dotyczących świadczeń (w tym usług) o charakterze niematerialnym.

²⁰⁸ W art. 25a ust. 1 ustawy o PIT obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej transakcji został określony analogicznie jak w art. 9a ustawy o CIT.

²⁰⁹ Por. postanowienie w sprawie interpretacji prawa podatkowego Świętokrzyskiego Urzędu Skarbowego z dnia 12 sierpnia 2005 r., sygn. Ro/423/114/2005. Inaczej J. F. Mika, R. Piekarczyk, *Podatkowe aspekty działalności...*, dz.cyt., s. 127.

²¹⁰ Rozporządzenie o cenach transferowych; Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób fizycznych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób fizycznych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz. U. 2009, Nr 160, poz. 1267 ze zm.).

²¹¹ Por. J. Sztefko [w:] A. Talasiewicz (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.

²¹² Na temat odesłań zewnętrznych por. S. Wronkowska, *Podstawowe pojęcia...*, dz.cyt., s. 71.

²¹³ Na temat wykładni funkcjonalnej zob. S. Wronkowska, *Podstawowe pojęcia...*, dz.cyt., s. 83, 85-89.

²¹⁴ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t. j. Dz. U. z 2009 r., Nr 152, poz. 1223 z późn. zm.).

Rozliczenia między jednostką strefową a pozastrefową - stanowisko piśmiennictwa oraz organów podatkowych

Zgodnie z przyjętym w piśmiennictwie poglądem, powyżej omówione przepisy ustaw podatkowych oraz Rozporządzenia o pomocy w SSE należy interpretować w ten sposób, że transakcje między jednostką strefową a pozastrefową powinny być dokonywane na takich zasadach, jak między podmiotami niezależnymi. Już samo to stwierdzenie mogłoby budzić wątpliwości, ponieważ w odniesieniu do jednostek działających zarówno na terenie SSE, jak i poza nią transakcje zawierane są w ramach tej samej osoby prawnej, czy innej jednostki organizacyjnej. Tak jak wskazano powyżej, wykluczone jest, żeby wyodrębniona jedynie rachunkowo jednostka pozastrefowa posiadała odrębną od przedsiębiorcy podmiotowość prawną. Ponadto, w piśmiennictwie wskazuje się, że w celu określenia dochodów (zarówno strefowych oraz pozastrefowych) w powyżej opisanych transakcjach należy zastosować ceny rynkowe. W takiej sytuacji nie jest wykluczone, że wyniknie konieczność doliczenia marż²¹⁵, i to zarówno po stronie jednostki strefowej, jak i pozastrefowej. Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, należałoby, w ramach zasadniczo tej samej transakcji podwyższyć koszty lub przychody po właściwej, w zależności od charakteru transakcji, stronie. Powyższe stwierdzenia budzą wątpliwości, ponieważ takie zakwalifikowanie „transakcji” nie będzie odzwierciedlać faktycznego przebiegu operacji gospodarczych. A trzeba podkreślić, że w zasadzie, z przepisów prawnych nie wynika wprost konieczność zastosowania takiej fikcji prawnej.

Do rozliczeń między jednostką strefową a pozastrefową nie będzie miał zastosowania ustawowy obowiązek sporządzania dokumentacji cen transferowych

Według J. Sztefko, brak marży bowiem skutkowałby, zniekształceniem zarówno wyniku na działalności zwolnionej, jak i opodatkowanej²¹⁶. Pośrednio na konieczność stosowania marż wskazują również J. F. Mika i R. Piekarz²¹⁷.

Jednakże, powyżej zaprezentowany, funkcjonujący w piśmiennictwie pogląd nie znajduje potwierdzenia w interpretacjach wydawanych przez organy podatkowe. Organy podatkowe podnoszą jedynie, że rozliczenia wewnętrzne pomiędzy wyodrębnioną jednostką organizacyjną a częścią poza SSE powinny być oparte o zasadę cen rynkowych. Według organów: *Zastosowanie tej zasady sprowadza się, w realiach stanu faktycznego przedstawionego przez Spółkę do porównania warunków transakcji zawieranych pomiędzy wyodrębnioną jednostką organizacyjną a częścią Spółki poza Strefą*

²¹⁵ Zgodnie z art. 3 pkt. 6) już nieobowiązującej ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach (t. j. Dz. U. z 2013 r., poz. 385), marża handlowa to różnica między ceną płaconą przez kupującego a ceną uprzednio zapłaconą przez przedsiębiorcę, wynikającą z kosztów i zysku przedsiębiorcy; marża handlowa może być wyrażona kwotowo lub w procentach.

²¹⁶ Por. J. Sztefko, *Prawne i podatkowe...*, dz.cyt., s. 150-151.

²¹⁷ J. F. Mika i R. Piekarz, *Podatkowe aspekty działalności...*, dz.cyt., s. 139 i nast.

z warunkami transakcji zawartymi pomiędzy Spółką a podmiotem trzecim w porównywalnych okolicznościach, gdzie wyodrębniona jednostka organizacyjna i część Spółki poza Strefą traktowani są jako odrębnie działające podmioty. Efektem tego porównania jest ustalenie ceny rynkowej i przyjęcie tej ceny za właściwą dla rozliczeń wewnętrznych²¹⁸. Organy podatkowe nie uwzględniają, że w związku z kalkulacją cen na rynkowym poziomie, nieraz konieczne jest doliczenie marż na transakcji. W obrocie prawnym funkcjonuje nawet interpretacja, zgodnie z którą podatnik w żadnym wypadku nie jest zobowiązany ani uprawniony do naliczenia marż na transakcjach (w zasadzie wirtualnych) dotyczących jednostki w SSE i poza nią²¹⁹. Niestety organ podatkowy nie uzasadnił swojego stanowiska, wskazując jedynie, że marże nie powinny być naliczane, a podatnik winien prowadzić księgi rachunkowe tak, aby możliwe było precyzyjne rozdzielanie przychodów i kosztów uzyskania przychodów związanych z działalnością prowadzoną w SSE oraz działalnością prowadzoną poza terenem SSE²²⁰. Ponadto, w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 5 stycznia 2009 r.²²¹ organ podatkowy wskazał, że: „(...) jeżeli Wnioskodawca będzie w stanie wykazać, iż koszty ponoszone przez dział marketingu zlokalizowany poza obszarem Strefy związany będzie z przychodem osiąganym z działalności prowadzonej na terenie Strefy, to brak jest podstaw do wydzielenia organizacyjnego działalności strefowej. W związku z powyższym w przedmiotowej sprawie nie będą miały zastosowania przepisy art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych”²²². Jakkolwiek w przytoczonym fragmencie nie przesądzono kwestii związanych z rozliczeniami między jednostką strefową a pozastrefową, to istotne jest wskazanie, że organ w tej sytuacji odmówił zastosowania art. 11 ustawy o CIT.

Pośrednio w Decyzji w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 12 lipca 2007 r. wskazano²²³, że przedsiębiorca może stosować marże przy określaniu przychodów i kosztów działalności strefowej i pozastrefowej: *Odpowiednie stosowanie art. 11 ustawy z dnia 15.02.1992 r. [ustawy o CIT – dopisek P.S.] odnosi się do możliwości zastosowania przez podatnika – przy ustalaniu wielkości zwolnienia od podatku – metodologii cen transferowych uregulowanej w ww. przepisach, przy czym co do zasady podatnicy mają swobodę w wyborze metodologii wyznaczania*

²¹⁸ Por. postanowienie w sprawie interpretacji prawa podatkowego Świętokrzyskiego Urzędu Skarbowego z dnia 12 sierpnia 2005 r., sygn. Ro/423/114/2005. Podobnie Urząd Skarbowy w Pabianicach w postanowieniu w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 5 września 2005 r., sygn. US-II-4211/423/3/2005.

²¹⁹ Postanowienie w sprawie interpretacji prawa podatkowego Łódzkiego Urzędu Skarbowego z dnia 20 września 2007 r., sygn. ŁUS-II-2-423/253/07/JB.

²²⁰ Tamże.

²²¹ Sygn. ILPB3/423-656/08-2/ŁM.

²²² Podobnie Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z dnia 3 września 2009 r., sygn. ITPB3/423-318a/09/DK, jak również Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z dnia 22 stycznia 2008 r., sygn. ILPB3/423-180/07-2/ŁM.

²²³ Izba Skarbowa w Gdańsku, sygn. BI/4218-0011/05.

ceny w transakcjach wewnętrznych, tj. mogą korzystać z metod innych niż zdefiniowane przez przepisy podatkowego, gdyż te wiążą wyłącznie organy podatkowe.

Wreszcie, interpretacji indywidualnej z dnia 14 czerwca 2013 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu²²⁴ wskazał, że: *w całkowitych przychodach z tytułu sprzedaży produktu strefowego należy wydzielić tę część przychodów, która dotyczy fazy produkcji prowadzonej poza Strefą. Winno to nastąpić poprzez wydzielenie właściwej części przychodów, która odpowiada poniesionym kosztom, tak aby możliwe było określenie wyniku finansowego na tej fazie produkcji (tj. koszty tej fazy produkcji + marża).* W tej ostatniej interpretacji, organ wydaje się dostrzegać konieczność analizy zagadnień związanych z marżami na działalności prowadzonej w strefie i poza nią. Jednakże, stwierdzenie dotyczące marży dotyczy jedynie sprzedaży dokonywanej do odbiorcy finalnego, nie zaś transakcji między jednostką strefową a pozastrefową.

Należy przychylić się do poglądów prezentowanych przez przedstawicieli piśmiennictwa. Mianowicie, brzmienie przepisów prawnych, w szczególności § 5 ust. 6 Rozporządzenia o pomocy w SSE, art. 11 ustawy o CIT oraz art. 25 ustawy o PIT wskazują na konieczność określenia cen między jednostką strefową a pozastrefową na zasadach rynkowych, czyli także z uwzględnieniem odpowiednich marż. Potwierdzeniem przedmiotowej tezy będą dalsze rozważania dotyczące metod określania cen transferowych w zakresie rozliczeń między jednostką strefową a pozastrefową.

Metody dokonywania rozliczeń między jednostką strefową a pozastrefową – ceny transferowe

Tak jak wykazano powyżej, łącznie z art. 11 ustawy o CIT, należy stosować przepisy Rozporządzenia o cenach transferowych²²⁵. Transakcje dokonywane przez jednostkę strefową z jednostką pozastrefową, podobnie, jak transakcje między podmiotami powiązanymi, powinny być dokonywane zgodnie z zasadą *arm's length*, czyli przy zachowaniu warunków rynkowych²²⁶. W art. 11 ustawy o CIT wskazano, że preferowane przez ustawodawcę polskiego metody ustalania ceny transakcyjnej to: 1) metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej; 2) metoda ceny odprzedaży; 3) metoda rozsądnej marży ("koszt plus") (art. 11 ust. 2 ustawy o CIT). Natomiast, gdy nie jest możliwe zastosowanie powyżej wymienionych metod, stosuje się metody zysku transakcyjnego. Pogłębiając prowadzone powyżej rozważania na temat cen transferowych, warto wskazać, że wymienione metody

²²⁴ Sygn. ILPB3/423-98/13-4/AO.

²²⁵ Dalsza analiza będzie prowadzona wyłącznie w odniesieniu do regulacji dotyczących podatku CIT.

²²⁶ J. F. Mika i R. Piekarczyk, *Podatkowe aspekty działalności...*, dz.cyt., s. 127. Por. w tym zakresie przepis art. 11 ust 1 ustawy o CIT, jak również § 3 Rozporządzenia o cenach transferowych (*Organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej określają w drodze oszacowania dochód podmiotu powiązanego w wysokości, jaką ustaliłyby między sobą niezależne podmioty*).

szacowania stanowią odzwierciedlenie metod opisanych w Wytycznych OECD²²⁷ dot. cen transferowych²²⁸.

Należy podkreślić, że żaden przepis prawny nie zobowiązuje podatników, w tym przedsiębiorców działających na terenie SSE, do stosowania wyżej wymienionych metod, ponieważ są tylko preferowane przez organy podatkowe metody. Doprecyzowując powyższe, norma wynikająca z art. 11 ustawy o CIT, która wskazuje sposoby szacowania cen jest wyłącznie kierowana do organów podatkowych, nie zaś do przedsiębiorców. Jednakże, co należy podkreślić, posłużenie się którąś z preferowanych metod może okazać się pomocne w toku sporu z organami podatkowymi²²⁹, gdy wystąpi konieczność uzasadnienia przez podatnika zastosowanej ceny transferowej. Nie ulega również wątpliwości, że organy podatkowe w toku kontroli będą stosowały powyższe przepisy także w odniesieniu do podatników będących przedsiębiorcami prowadzącymi działalność na terenie SSE.

Zatem, jak stanowi § 6 ust. 1 Rozporządzenia o cenach transferowych, określenie dochodu podmiotu powiązanego w drodze oszacowania poprzedza przeprowadzenie przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej analizy warunków ustalonych pomiędzy podmiotami powiązаныmi oraz badanie zgodności tych warunków z warunkami, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, lub warunkami, które ustaliłby dany podmiot z podmiotem niezależnym w porównywalnych okolicznościach sprawy; zgodnie z przepisami przedmiotowa analiza jest określana jako analiza porównywalności. Istotnym elementem analizy porównywalności jest analiza funkcjonalna²³⁰. Przy tym, należy podkreślić, że przy wyborze właściwej metody wyceny, w przypadku rzeczywistych transakcji między podmiotami powiązаныmi dokonuje się zasadniczo na podstawie uprzedniej analizy funkcjonalnej²³¹. Przejdźmy zatem do omówienia przedmiotowych metod. Celowe zatem, wydaje się, choć ramowe przytoczenie wspomnianych metod, ponieważ pozwoli to na wskazanie w dalszej części artykułu, w jaki sposób będzie można oszacować przepływy pieniężne.

Zgodnie z § 12 ust. 1 Rozporządzenia o cenach transferowych, metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej polega na porównaniu ceny przedmiotu transakcji ustalonej w transakcjach między podmiotami powiązаныmi z ceną stosowaną w porównywalnych transakcjach przez podmioty niezależne i na tej podstawie określeniu wartości rynkowej przedmiotu transakcji zawartej między

²²⁷ Organisation of Economic Development and Cooperation.

²²⁸ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Paryż 2010, dalej: "Wytyczne OECD".

²²⁹ Wydaje się, że podmioty zarządzające SSE nie będą prowadziły kontroli w zakresie stosowanych przez jednostki strefowe oraz pozastrefowe cen transferowych.

²³⁰ Opisana w przepisach Rozporządzenia o cenach transferowych procedura przypomina klasyczną analizę funkcjonalną podejmowaną w toku przygotowywania dokumentacji cen transferowych z art. 9a ustawy o CIT lub art. 25a ustawy o PIT. Por. wskazane powyżej art. 9a ustawy o CIT oraz art. 25a ustawy o PIT. Istotną częścią dokumentacji podatkowej z podmiotami powiązаныmi jest analiza funkcjonalna, która obejmuje określenie funkcji, jakie spełniać będą podmioty uczestniczące w transakcji (uwzględniając użyte aktywa i podejmowane ryzyko).

²³¹ M. Michalski, L. Patrzek, R. Sadowski, *Prowadzenie działalności...*, dz.cyt., s. 19.

podmiotami powiązanimi²³². Według W. Dmocha, metoda porównywanej ceny niekontrolowanej może być stosowana przez organy podatkowe, pod warunkiem, że badana transakcja dokonana pomiędzy podmiotami powiązanimi oraz transakcja dokonana pomiędzy podmiotami niezależnymi są dostatecznie porównywalne, a zatem, w sytuacji gdy: 1) żadna z różnic pomiędzy porównywanymi transakcjami lub pomiędzy podmiotami zawierającymi te transakcje nie ma istotnego wpływu na ustalenie ceny na wolnym rynku lub 2) możliwe jest dokonanie racjonalnie dokładnych poprawek eliminujących istotne efekty takich różnic²³³. Niestety, zastosowanie tej metody jest często utrudnione, ze względu na brak niezbędnych danych, także po stronie organów podatkowych.

Z kolei, jak stanowi § 13 ust. 1 Rozporządzenia o cenach transferowych, metoda ceny odprzedaży polega na obniżeniu ceny określonej w transakcji danego podmiotu z podmiotem niezależnym, dotyczącej dóbr lub usług nabytych uprzednio przez ten dany podmiot od podmiotu z nim powiązanego, o marżę ceny odprzedaży. Tak ustalona cena może być uważana za cenę rynkową określoną w transakcji danego podmiotu z podmiotem z nim powiązanym. Marża ceny odprzedaży obejmuje wydatki bezpośrednie i wydatki pośrednie, jakie poniósł dany podmiot w związku z tą transakcją, oraz odpowiednią dla tego typu transakcji stopę zysku. Jeżeli podmiot przed odprzedażą przetworzył lub w inny sposób spowodował zmianę wartości rzeczy lub usługi, zmianę tę uwzględnia się przy dokonywaniu korekty ceny (§ 13 ust. 2 Rozporządzenia o cenach transferowych)²³⁴. Jeżeli cena uzyskana poprzez odjęcie marży będzie odbiegać od ceny zastosowanej między zastosowanej w transakcji między podmiotami powiązanimi, oznaczać to będzie, że została ona ustalona niezgodnie z zasadą ceny rynkowej²³⁵.

²³² Porównania, o którym mowa w ust. 1, dokonuje się na podstawie cen, jakie stosuje dany podmiot na danym lub porównywalnym rynku w transakcjach z podmiotami niezależnymi (wewnętrzne porównanie cen), lub na podstawie cen, jakie stosują w porównywalnych transakcjach inne niezależne podmioty (zewnętrzne porównanie cen) (por. § 13 ust. 2 Rozporządzenia o cenach transferowych).

²³³ Por. W. Dmoch, *Podatek dochodowy od osób prawnych, Komentarz*, Warszawa 2011, s. 130. Autor wyróżnia wewnętrzne porównanie cen (porównanie ceny w transakcji dokonywanej między podmiotem badanym a powiązanym do ceny stosowanej między podmiotem badanym a niezależnym) oraz zewnętrzne porównanie cen (porównanie ceny w transakcji dokonywanej między podmiotem badanym a powiązanym do ceny stosowanej między dwoma podmiotami niezależnymi) (W. Dmoch, tamże). Warto wskazać, że do 18 lipca 2013 r. przepisy Rozporządzenia o cenach transferowych obligowały do stosowania metody porównywanej ceny niekontrolowanej w pierwszej kolejności przed innymi metodami. Por. też w tym zakresie § 6 ust. 2 Rozporządzenia o cenach transferowych. Por. też pkt. 2.14 Wytocznych OECD, s. 63.

²³⁴ Marża ceny odprzedaży nie obejmuje wydatków stanowiących równowartość ceny przedmiotu transakcji oraz kosztów ogólnych zarządu, to jest kosztów działania jednostki jako całości oraz kosztów zarządzania tą jednostką (§ 13 ust. 3 Rozporządzenia o cenach transferowych). Marżę ceny odprzedaży ustala się poprzez odniesienie do poziomu marży, jaką ten sam podmiot stosuje w porównywalnych transakcjach zawieranych z podmiotami niezależnymi, lub marży stosowanej w porównywalnych transakcjach przez podmioty niezależne (§ 13 ust. 4 Rozporządzenia o cenach transferowych). Przy określaniu wysokości marży ceny odprzedaży uwzględnia się w szczególności: 1) czynniki związane z upływem czasu pomiędzy pierwotnym zakupem a odprzedażą, w tym dotyczące zmian na rynku w zakresie kosztów, kursów walut, inflacji; 2) zmiany stanu i stopnia zużycia rzeczy lub praw będących przedmiotem transakcji, w tym będące wynikiem postępu technicznego w danej dziedzinie; 3) wyłączne prawo odprzedawcy do sprzedaży określonych rzeczy lub praw, mogące wpływać na decyzję o zmianie marży (§ 13 ust. 5 Rozporządzenia o cenach transferowych).

²³⁵ W. Dmoch, *Podatek dochodowy...*, dz. cyt., s. 131.

Jak stanowi § 14 ust. 1 Rozporządzenia o cenach transferowych, metoda rozsądnej marży ("koszt plus") polega na ustaleniu ceny sprzedaży rzeczy i praw oraz świadczenia usług w transakcji danego podmiotu z podmiotem powiązany na poziomie sumy bazy kosztowej i narzutu zysku, porównywalnych do bazy kosztowej i narzutu zysku ustalanych pomiędzy podmiotami niezależnymi, które uwzględniają porównywalne funkcje, ponoszone ryzyka oraz angażowane aktywa²³⁶.

Tak jak wskazano powyżej, jeżeli nie jest możliwe określenie dochodu na podstawie tradycyjnych metod, można zastosować metody zysku transakcyjnego, polegające na określaniu dochodów na podstawie zysku, jakiego racjonalnie mógłby oczekiwać dany podmiot uczestniczący w transakcji²³⁷. Przy określaniu dochodów z transakcji realizowanych przez podmioty powiązane dopuszcza się stosowanie następujących metod zysku transakcyjnego: metodę podziału zysków oraz metodę marży transakcyjnej netto (§ 16 Rozporządzenia o cenach transferowych). Biorąc jednak pod uwagę fakt, iż organy podatkowe w większości przypadków dysponują różnego rodzaju danymi porównywalnymi, do których odwołują się preferowane metody tradycyjne, będą prawdopodobnie stosować metodę podziału zysków jedynie w ostateczności – kiedy uznają, że rzeczywiście nie jest możliwe zastosowanie metod tradycyjnych²³⁸.

Zgodnie z § 17 Rozporządzenia o cenach transferowych, metoda podziału zysków polega na określeniu łącznych zysków, jakie w związku z daną transakcją (transakcjami) osiągnęły podmioty powiązane, oraz podziału tych zysków między te podmioty w takiej proporcji, w jakiej dokonałyby tego podziału podmioty niezależne. Jak podkreśla W. Dmoch, jeżeli w konsekwencji podziału tych zysków okaże się, że w wyniku zrealizowania przez podmioty powiązane jakiejś transakcji całość lub większość zysku pozostała jedynie po stronie jednego z podmiotów, oznaczać to będzie, że powiązane podmioty nie zastosowały zasady ceny rynkowej²³⁹.

Z kolei, metoda marży transakcyjnej netto polega na badaniu marży zysku netto, jaką uzyskuje podmiot w transakcji lub transakcjach z innym podmiotem powiązany, i określeniu jej na poziomie marży, jaką uzyskuje ten sam podmiot w transakcjach z podmiotami niezależnymi, lub marży

²³⁶ Przez bazę kosztową w tej metodzie rozumie się sumę kosztów bezpośrednio związanych z nabyciem lub wytworzeniem we własnym zakresie przedmiotu transakcji oraz kosztów pośrednich, z wyłączeniem kosztów ogólnych zarządu, to jest kosztów działania jednostki jako całości oraz kosztów zarządzania tą jednostką (§ 14 ust. 2 Rozporządzenia o cenach transferowych). W metodzie rozsądnej marży narzut zysku jest kalkulowany w oparciu o bazę kosztową (§ 14 ust. 3 Rozporządzenia o cenach transferowych). Narzut zysku w stosunku do określonej bazy kosztowej, ustala się poprzez odniesienie do poziomu zysku, jaki ten sam podmiot stosuje w porównywalnych transakcjach z podmiotami niezależnymi, lub zysku stosowanego w porównywalnych transakcjach przez podmioty niezależne (§ 14 ust. 4 Rozporządzenia o cenach transferowych).

²³⁷ Por. § 15 ust. 1 Rozporządzenia o cenach transferowych. Metody zysku transakcyjnego należy stosować tak, aby nie zwiększać obciążeń podatkowych podmiotu wyłącznie z powodu osiągania zysków niższych niż zyski przeciętne osiągane przez inne podmioty, jeżeli mniejszy zysk lub nieosiągnięcie zysku przez dany podmiot przypisać można czynnikom ekonomicznym lub organizacyjnym (§ 15 ust. 2 Rozporządzenia o cenach transferowych).

²³⁸ M. Michalski, L. Patrzek, R. Sadowski, *Prowadzenie działalności...*, dz.cyt., s. 20.

²³⁹ W. Dmoch, *Podatek dochodowy...*, dz. cyt., s. 131.

uzyskiwanej w porównywalnych transakcjach przez podmioty niezależne (§ 18 ust. 1 Rozporządzenia o cenach transferowych). Według M. Michalskiego, L. Patrzka i R. Sadowskiego metoda ta jest zbliżona do metody rozsądnej marży (lub metody ceny odprzedaży)²⁴⁰. Zasadnicza różnica polega na tym, że w tym przypadku marża na danej transakcji kalkulowana jest po uwzględnieniu kosztów sprzedaży i kosztów ogólnego zarządu²⁴¹. Według autorów, ze względu na dostępność danych dotyczących całościowego rachunku wyników przedsiębiorców, przykładowo sprawozdań finansowych, w zasadzie wszelkich branż – metoda ta jest w praktyce powszechnie stosowaną metodą analizy cen transferowych²⁴².

Praktyczny przykład

Na koniec należy przytoczyć przykład transakcji realizowanych między jednostką strefową a pozastrefową z uwzględnieniem przepisów o cenach transferowych. Załóżmy, działa w SSE działa przedsiębiorca, który produkuje części samochodowe i na podstawie zezwolenia strefowego korzysta z pomocy publicznej. Części do tych samochodów są produkowane w zakładzie położonym na terenie SSE. Równocześnie, przedsiębiorca posiada zakład poza SSE, w którym są produkowane komponenty, służące do produkcji ww. wymienionych części. Należy założyć, że taki zakład stanowi jednostkę pozastrefową w rozumieniu opisanym powyżej. Komponenty są przewożone do jednostki strefowej. W jednostce strefowej zaś są produkowane części samochodowe, które następnie są sprzedawane dalej. Dochód z działalności strefowej podlega zwolnieniu z podatku.

W takiej sytuacji konieczne jest dokonanie wyceny przepływów wewnętrznych między jednostką strefową a pozastrefową. 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 opisanych powyżej. Przyjmując zatem marżę na poziomie 10 i koszt na poziomie 100 dla jednostki strefowej należałoby rozpoznać przychód podatkowy jednostki pozastrefowej w wysokości 110²⁴³.

²⁴⁰ M. Michalski, L. Patrzek, R. Sadowski, *Prowadzenie działalności...*, dz.cyt., s. 20.

²⁴¹ Tamże, s. 20.

²⁴² Tamże, s. 20.

²⁴³ Należy w tym przypadku wykluczyć podział kosztów poprzez ich alokację proporcjonalnie do przychodów w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o CIT. W sytuacji, gdy koszty/przychody można przyporządkować do działalności opodatkowanej/zwolnionej należy to uczynić bezpośrednio (art. 7 ust. 3 ustawy o CIT).

Podsumowanie

Prowadzone w niniejszym artykule rozważania potwierdziły postawioną na wstępie tezę, że do rozliczeń między jednostką o pozastrefową należy stosować zasady wynikające z przepisów dotyczących cen transferowych. Przepływy między jednostkami powinny odbywać się na zasadach rynkowych, z uwzględnieniem zasady *arm's length*. Rozważania, obejmujące zarówno analizę teoretycznoprawną, jak i praktyczne przykłady potwierdziły konieczność stosowania nie tylko cen rynkowych, ale także, gdy jest to konieczne, marż przy wycenie „transakcji” między jednostką strefową a pozastrefową. W odniesieniu do wyodrębnienia takich jednostek wykazano, że wystarczające będzie wyodrębnienie rachunkowe.

Przedsiębiorcy do ustalenia zasad rozliczeń między jednostką strefową o pozastrefową nie mogą skorzystać z możliwości wydania decyzji o uznaniu prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązаныmi (art. 20a Ordynacji podatkowej). Ponadto, przedsiębiorcy posiadający jednostką strefową oraz pozastrefową nie są zobowiązani do przygotowania dokumentacji cen transferowych na podstawie art. 9a ustawy o CIT oraz art. 25a ustawy o PIT. Jednakże, z racji na praktyczną konieczność opracowania procedur rozliczeń między jednostką strefową a pozastrefową, przygotowanie takiej dokumentacji byłoby dla przedsiębiorcy korzystne. Ponadto, w takiej dokumentacji należałoby zwrócić uwagę na metodę ustalenia ceny, w tym określenia marży.

De lege ferenda należy postulować uzupełnienie ustawy o SSE o regulację kwestii rozliczeń między jednostką strefową a pozastrefową. Z kolei, do Rozporządzenia o pomocy w SSE należy wprowadzić szczegółowe przepisy dotyczące kwestii rozliczeń między jednostką strefową a pozastrefową, także z uwzględnieniem przepisów o cenach transferowych.

Przy wycenie przepływów między jednostką strefową a pozastrefową przedsiębiorcy powinni zastosować marże

O autorze

Paweł Sancewicz jest doktorantem w Zakładzie Publicznego Prawa Gospodarczego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu oraz doradcą podatkowym. Odbył staż naukowy w Katedrze Prawa Publicznego i Komunalwissenschafteninstitut na Uniwersytecie w Poczdamie. Przygotowuje pracę doktorską dotyczącą wspierania działalności innowacyjnej.

Streszczenie

Przedmiotem artykułu jest omówienie zagadnień związanych ze stosowaniem cen transferowych w specjalnych strefach ekonomicznych. Obok rozważań teoretycznoprawnych, w artykule są prowadzone rozważania o charakterze praktycznym. W szczególności, obszarem zainteresowania są rozliczenia między zakładem przedsiębiorcy prowadzącym działalność na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia (działalnością zwolnioną) a działalności prowadzoną poza tą strefą (działalnością opodatkowaną). Celem przeprowadzanej analizy jest udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy do rozliczeń między jednostką strefową o pozastrefową należy stosować ceny rynkowe, z uwzględnieniem właściwej marży na prowadzonej działalności, przy zastosowaniu odpowiedniej metody szacowania.

Summary

The aim of the article is to present the issues related to the application of transfer pricing in special economic zones. In addition to theoretical reflection, the practical cases are presented in the article. In particular, scope of interest is the settlement between the businesses established within the SEZ on the basis of SEZ permit (exempt activities) and activities conducted outside this area (taxable activity). The aim of the analysis is to answer if the settlement carried out between in and out of SEZ entities area arm's length principle shall be applied, taking the margin on the activities into account and applying the appropriate price valuation method.