

Spółka i jej zagraniczny zakład są podmiotami powiązanymi Marcin Jeliński, [doradca podatkowy Warszawa](#), Rödl & Partner

Jeżeli roczna wartość transakcji lub zdarzeń jednego rodzaju między jednostką macierzystą a zakładem przekracza ustalony próg, to wówczas podlegają one udokumentowaniu na zasadach ogólnych.

Obowiązek dokumentacyjny z zakresu cen transferowych w stosunku do przedsiębiorców prowadzących działalność poprzez zagraniczny zakład wynika wprost z przepisów ustawy o CIT.

Obowiązek ten powinien być każdorazowo ustalany na podstawie wysokości przychodów i kosztów w rozumieniu przepisów o rachunkowości, wygenerowanych przez podatnika w poprzednim roku podatkowym i ustalanych na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych. Na podstawie ubiegłorocznych pozycji przychodów i kosztów określany jest indywidualny próg dokumentacyjny. Jeżeli roczna wartość transakcji lub zdarzeń jednego rodzaju przekracza tak ustalony próg, to wówczas zdarzenie (transakcja) między jednostką macierzystą a zakładem podlega udokumentowaniu na zasadach ogólnych.

PRZYKŁAD:

Przychody polskiej spółki w rozumieniu przepisów o rachunkowości przekroczyły w 2016 r. równowartość 2 mln euro. Zagranicznemu zakładowi polskiej spółki przypisane zostały w 2017 r. koszty związane z przekazaniem towarów handlowych nabytych przez jednostkę macierzystą w celu wykonania kontraktu budowlanego realizowanego za granicą przez zakład podatkowy.

Jeżeli wartość zdarzenia gospodarczego polegającego na przypisaniu zakładowi kosztów towarowych przekroczyła w 2017 r. równowartość 50 000 euro, to wówczas zdarzenie to podlega obowiązkowi dokumentacyjnemu. Z uwagi na wartość obrotów obowiązek ten sprowadzi się w tym przypadku do sporządzenia dokumentacji lokalnej typu local-file bez konieczności sporządzania analizy danych porównawczych.

SKONSOLIDOWANE WARTOŚCI

Sposób określania indywidualnych progów dokumentacyjnych dla czynności realizowanych przez polski oddział zagranicznej spółki stał się przedmiotem interpretacji indywidualnej w kontekście transakcji między oddziałem a spółką córką jednostki macierzystej. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 1 grudnia 2017 r. (0111-KDIB1-3.4010.330.2017.1.PC) potwierdził, że polski oddział spółki prawa niemieckiego, jako jednostka organizacyjna wyodrębniona w strukturze spółki, nie jest odrębnym podatnikiem.

W związku z tym, ustalając limit wartości transakcji lub innych zdarzeń realizowanych pomiędzy oddziałem a spółką córką, mających wpływ na wysokość dochodu (straty) podatnika, określony w art. 9a ustawy o CIT, należy wziąć pod uwagę sumę przychodów lub kosztów oddziału i jednostki macierzystej (czyli skonsolidowane przychody lub koszty).

WARUNKI USTALANIA CENY WEWNĘTRZNEJ

Rozliczenia między jednostką macierzystą a zakładem podatkowym powinny odbywać się na podstawie warunków, jakie mogłyby zostać ustalone między niepowiązanymi podmiotami. Oznacza to, że zdarzenia ewidencjonowane z zakładem powinny być ustalane tak jakby zakład ten był samodzielny i niezależnym partnerem handlowym. Tym samym, przesunięcie towarów między jednostką macierzystą a zakładem nie może odbyć się wyłącznie po kosztach zakupu lub kosztach wytworzenia poniesionych przez jednostkę macierzystą, nawet jeżeli zostałyby one podwyższone o poniesione koszty transportu lub inne koszty handlowe. Istotą transakcji realizowanych między podmiotami niepowiązanymi jest uzyskanie zysku odzwierciedlające zaangażowanie podmiotu w pełnione funkcje, angażowane aktywa oraz ponoszone koszty. Mając na uwadze konieczność utrzymywania fikcyjnej niezależności zakładu podatkowego, zdarzenie gospodarcze w postaci przesunięcia towarów musi wiązać się z ustaleniem odpowiedniego poziomu zysku, np. w formie narzutu na koszty poniesione przez jednostkę macierzystą.

Ustalenie wewnętrznej ceny sprzedaży towarów w relacji jednostka macierzysta – zakład pozwala na prawidłowe lokowanie zysków na rzecz zagranicznego zakładu. Ustalona cena wewnętrzna może być przedmiotem weryfikacji

przez organy podatkowe, które analizując metody alokacji przychodów i kosztów, będą badać poprawność wysokości zysków przypisanych danemu zakładowi. Dlatego podatnik powinien odpowiednio wcześniej planować metodę rozliczeń z zakładem oraz odpowiednio je dokumentować, aby maksymalnie ograniczyć ryzyko podatkowe związane z poprawnością ustalenia dochodu przez zakład podatkowy.

PRZYPISANIE KOSZTÓW

Podatnik rozliczający się z dochodu przypisanego do zakładu podatkowego może być wzywany do przedłożenia dowodów źródłowych dla udokumentowania kosztów przypisanych zakładowi przez jednostkę macierzystą.

Kwestia dokumentowania kosztów przypisanych do oddziału została rozstrzygnięta przez WSA w Gdańsku w wyroku z 15 stycznia 2013 r. (I SA/Gd 1335/12). Organy kontrolujące uznały, że za dowody uzasadniające zaliczenie zagranicznych kosztów pośrednich (koszty administracyjne i zarządcze alokowane w proporcji do obrotów wypracowanych przez oddział i jednostkę macierzystą) nie mogą zostać uznane noty obciążeniowe wystawione przez jednostkę macierzystą. Z not tych nie wynika bowiem jakich kosztów dotyczą, ponieważ koszty te stanowią sumę wielu wydatków ponoszonych przez jednostkę macierzystą.

Stan faktyczny dotyczył rozliczeń zagranicznej spółki z polskim oddziałem, jednak może odnosić się do podobnej sytuacji w przypadku rozliczeń z zakładem. W uzasadnieniu wyroku sąd potwierdził, że zgodnie z art. 7 ust. 3 umowy między Polską a Niemcami w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, przy ustalaniu zysków zakładu dopuszcza się odliczanie nakładów ponoszonych dla tego zakładu włącznie z kosztami zarządzania i ogólnymi kosztami administracyjnymi niezależnie od tego, czy powstałyby w tym państwie, w którym położony jest zakład, czy gdzie indziej. Zaznaczył jednak, że jeżeli oddział (zakład) chce zaliczyć do kosztów podatkowych określone wydatki, to bezwzględnie muszą one spełniać przesłanki wynikające z art. 15 ust. 1 ustawy o CIT. Muszą więc być prawidłowo i wyczerpująco udokumentowane oraz musi być wykazany związek tych wydatków z przychodami oddziału (zakładu).

PRZYKŁAD:

Osoba będąca pracownikiem zagranicznej spółki odpowiada za obsługę księgową i płacową także w zakresie działalności polskiego zakładu.

Uzasadnione jest przypisanie zakładowi odpowiedniej części kosztów osobowych. Alokacja kosztów księgowych może zostać przeprowadzona na podstawie szacunkowego nakładu czasu pracy poświęconego przez osobę zaangażowaną w obsługę księgową (np. w formie procentowego udziału czasu pracy na rzecz zakładu), a w przypadku obsługi płacowej także na podstawie proporcji liczby pracowników jednostki macierzystej i zakładu.

PRZYKŁAD:

Jednostka macierzysta ponosi koszty przeglądu technicznego dźwigów wykorzystywanych przez zakład w Polsce. Uzasadnione jest przypisanie zakładowi kosztów poniesionych przez jednostkę macierzystą. Dla celów dowodowych zakład powinien być w stanie przedłożyć faktury wystawione przez zagraniczny serwis techniczny na rzecz jednostki macierzystej.

ZDARZENIE GOSPODARCZE CZY PEŁNE ROZLICZENIE

Kwestia sposobu dokumentowania została rozstrzygnięta przez dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z 29 października 2015 r. (IPPB5/4510-667/15-4/IŚ). We wniosku o interpretację spółka napisała, że posiada na terenie Polski zakłady związane z realizacją dwóch równoległych projektów, przy czym oba zakłady są niezależne względem siebie. Do każdego z zakładów przypisane są odrębne zasoby ludzkie, narzędzia, materiały i inne aktywa niezbędne do wykonania każdego z projektów. Alokacja przychodów i kosztów do zakładów następuje za pomocą dwóch różnych metod. W odniesieniu do pierwszego projektu jest to metoda podziału zysku, natomiast w przypadku projektu drugiego jest to metoda koszt plus. W ocenie spółki dla każdego z zakładów należy sporządzić odrębną dokumentację cen transferowych.

Organ wydający interpretację indywidualną nie zgodził się ze stanowiskiem podatnika. Powołał się na literalne zapisy art. 9a ustawy o CIT, które w zakresie obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej odnoszą się do transakcji (zdarzenia). W konsekwencji oznacza to, zdaniem organu, że dokumentacja cen transferowych, jaką zobowiązana jest prowadzić spółka, powinna dotyczyć transakcji (zdarzenia), gdyż każda transakcja wymaga indywidualnej oceny, uwzględniającej całokształt okoliczności faktycznych, a w szczególności analizy wykonywanych funkcji i ponoszonego ryzyka.

Przedstawiona interpretacja nie oddaje złożoności zdarzeń gospodarczych jakie mogą zachodzić między jednostką macierzystą a jej zakładem. Gdy jedynym zdarzeniem jest przywołane w początkowym przykładzie przeniesienie

towarów handlowych, wówczas stanowisko organu podatkowego przedstawione w interpretacji jest w pełni uzasadnione. Niemniej jednak powstanie zagranicznego zakładu wiąże się często z wystąpieniem wielu zdarzeń z jednostką macierzystą, które mają prowadzić z jednej strony do prawidłowego wykonania kontraktu (projektu) w innym państwie, a z drugiej do prawidłowego ustalenia dochodu wypracowanego przez zakład. Spełnienie obu warunków wymaga częstokroć organizowania dostaw towarów i produktów, angażowania podwykonawców, udzielenia finansowania oraz rozliczenia odpowiedniej części kosztów ogólnych i administracyjnych. Sporządzanie dokumentacji do każdego z ww. rodzajów zdarzeń może nie oddawać ich kompleksowego charakteru. W takim przypadku racjonalnym rozwiązaniem byłoby przedstawienie w dokumentacji całokształtu rozliczeń (transakcji) z zakładem wraz z wykorzystaniem w tym celu odpowiedniej metody szacowania cen.

Autor jest Senior Associate, doradcą podatkowym, specjalistą ds. cen transferowych w warszawskim biurze Rödl & Partner

Podstawa prawna: art. 9a ust. 5a i 5b ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. DzU z 2017 r. poz. 2343 ze zm.)

OBOWIĄZEK WYNIKA Z USTAWY O CIT

Zgodnie z art. 9a ust. 5a ustawy o CIT przepisy z zakresu cen transferowych stosuje się do podatników niemających w Polsce siedziby lub zarządu, którzy prowadzą działalność przez położony na terenie Polski zagraniczny zakład, w tym także w zakresie transakcji pomiędzy tymi podatnikami a ich zagranicznym zakładem położonym na terenie Polski, przypisanych do tego zakładu. Od 1 stycznia 2015 r. ustawodawca wprowadził symetryczne wymogi w stosunku do polskich przedsiębiorców działających za granicą poprzez zagraniczny zakład (art. 9a ust. 5b ustawy o CIT).

Źródło: <http://www.rp.pl/Podatek-dochodowy/303059997-Spolka-i-jej-zagraniczny-zaklad-sa-podmiotami-powiazanymi.html>