

OECD - jak określa się zyski zakładu

Dominika Tyczka, [doradca podatkowy Wrocław](#), Rödl & Partner

Zakład należy traktować jak niezależnego przedsiębiorcę, realizującego transakcje z jednostką macierzystą. Otrzymuje on od niej zlecenia nabywa wsparcie konieczne do jego działalności.

Do zakładu należy przypisywać takie zyski jakie uzyskałby, gdyby był odrębnym i niezależnym przedsiębiorstwem prowadzącym taką samą lub podobną działalność na tych samych lub podobnych warunkach. W praktyce wybór właściwej metody ustalenia rynkowej wartości przychodów i kosztów zakładu wywołuje wiele wątpliwości podatników i administracji podatkowych na całym świecie. W tym zakresie przedsiębiorcy posiadający zakłady w Polsce lub za granicą powinni sięgnąć do wytycznych Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) i na bieżąco śledzić jej prace. 6 czerwca 2017 r. Polska podpisała konwencję wielostronną w sprawie wdrożenia środków wypracowanych przez OECD i ratyfikowała ją w 2018 r. Rozpoczęła tym samym proces modyfikacji zawartych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (dalej: UPO), co może doprowadzić do zastosowania nowych wytycznych OECD w niedalekiej przyszłości.

FIKCYJNA SAMODZIELNOŚĆ

Zgodnie z Modelową Konwencją OECD w sprawie unikania podwójnego opodatkowania (dalej: Modelowa Konwencja) oraz umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska, obowiązuje co do zasady zasada, zgodnie z którą jeżeli przedsiębiorstwo wykonuje działalność w innym państwie niż kraj rezydencji (najczęściej kraj siedziby), wykorzystując położony tam zakład, to w każdym z tych państw należy przypisać takiemu zakładowi zyski.

Zyski te powinny odpowiadać zyskom, jakie zakład mógłby osiągnąć, gdyby:

- jako samodzielne przedsiębiorstwo był całkowicie niezależny w stosunkach z przedsiębiorstwem, którego jest zakładem,
- wykonywał taką samą lub podobną działalność,
- funkcjonowałby w takich samych lub podobnych warunkach.

Zyski można przypisać zakładowi w dowolny, racjonalny ekonomicznie sposób. Przy czym istotne jest, aby przypisanie to było zgodne z zasadą ceny wolnorynkowej. Oznacza to, że w celu przeprowadzenia rozliczenia podatkowego należy w ramach jednego przedsiębiorcy wyodrębnić dwie jednostki – polską i zagraniczną – i przypisać polskiej jednostce zyski przy fikcyjnym założeniu, iż jest ona samodzielnym przedsiębiorcą wykonującym niejako określone czynności na zlecenie jednostki zagranicznej.

PRZYKŁAD

Zagraniczny przedsiębiorca posiada w Polsce oddział. Przedmiotem działalności przedsiębiorcy jest prowadzenie prac budowlanych i handel materiałami budowlanymi w różnych państwach europejskich. Działalność oddziału ogranicza się do realizacji prac budowlanych w Polsce. Zyski oddziału należy określić zakładając, że oddział jest samodzielnym odrębnym przedsiębiorstwem realizującym prace budowlane w Polsce.

KWESTIE PRAKTYCZNE

Zasada ogólna wyrażona w UPO określa formułę, jaką należy przyjąć ustalając zyski zakładu. W przypadku podziału dochodu pomiędzy jednostkę macierzystą a oddział, który w pełni samodzielnie realizuje swoje projekty, nie korzystając przy tym ze wsparcia jednostki macierzystej, zastosowanie tej zasady ogólnej wydaje się możliwe. Zysk zakładu jest zbieżny z zyskiem oddziału.

W praktyce gospodarczej częstsze są jednak sytuacje bardziej skomplikowane. Przedsiębiorcy posiadający na stałe zagraniczną placówkę lub zawarte liczne kontrakty na czas nieokreślony wydają się preferować działalność w formie spółki zależnej. Zakłady są formą przeznaczoną dla działalności na czas określony lub projektowej. Dlatego funkcje związane z działalnością operacyjną w kraju położenia zakładu pełnione są co do zasady przez zakład i jednostkę macierzystą w różnym stopniu. Stopień zaangażowania może się zmieniać w zależności od realizowanego projektu i jest wynikiem wielu czynników. W związku z tym określenie zysków zakładu na poziomie odpowiadającym zyskom, jakie zakład osiągnąłby przy założeniu jego fikcyjnej samodzielności, jest w praktyce problematyczne. Polskie przepisy nie zawierają szczególnych wytycznych określających zasady podziału zysków.

OECD WYDAŁO WYTYCZNE

OECD opracowuje i aktualizuje wytyczne dla przedsiębiorstw międzynarodowych, które są zaleceniami dla międzynarodowych grup kapitałowych i administracji podatkowych w zakresie opodatkowania. W 1993 r. OECD wprowadziło analogiczne zalecenia w odniesieniu do określania zysku podlegającego przypisaniu do zakładu, które następnie kilkakrotnie były modyfikowane. W 2008 r. wytyczne zostały sformułowane w formie raportu (Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments). 22 lipca 2010 r. wydana została jego zaktualizowana wersja uwzględniająca aktualne brzmienie Modelowej Konwencji i komentarza do niej.

OFICJALNE PODEJŚCIE W SPRAWIE ALOKACJI

OECD sformułowało tzw. oficjalne podejście OECD w sprawie alokacji zysków zakładów zwane AOA (Accepted OECD Approach) w odpowiedzi na rozbieżności interpretacyjne i różne podejścia administracji podatkowych na świecie prowadzące do podwójnego opodatkowania lub braku opodatkowania zysków zakładu.

Zgodnie z oficjalnym podejściem OECD zyski, jakie można przypisać w każdym umawiającym się państwie są zyskami, jakie mógłby osiągnąć zakład, w szczególności w jego transakcjach wewnętrznych z innymi częściami przedsiębiorstwa, gdyby był oddzielnym i niezależnym przedsiębiorstwem prowadzącym taką samą lub podobną działalność w takich samych lub podobnych warunkach, uwzględniając wykonywane funkcje, wykorzystywane aktywa oraz ryzyka ponoszone przez przedsiębiorstwo za pośrednictwem zakładu oraz pozostałych części przedsiębiorstwa.

Niezmiennie zasadą nadrzędną jest fikcyjna samodzielność zakładu dla potrzeb rozliczenia podatkowego. Zakład należy traktować jak niezależnego przedsiębiorcę, realizującego transakcje z jednostką macierzystą. Zakład otrzymuje więc niejako od jednostki macierzystej zlecenie i nabywa od niej wsparcie konieczne do jego działalności. OECD precyzuje jednak, że samodzielność należy uwzględnić także w relacjach z jednostką macierzystą. Dodatkowo, przy ustalaniu zysków zakładu trzeba uwzględnić analizę funkcjonalną sporządzoną dla zakładu i pozostałych części przedsiębiorstwa tak jak w przepisach o cenach transferowych stosowanych w odniesieniu do podmiotów powiązanych.

DWA ETAPY

Tym samym OECD zaleca dwustopniowe określanie zysków zakładów.

Pierwszy etap polega na analizie stanu faktycznego i sporządzeniu analizy funkcjonalnej dla zdarzeń realizowanych pomiędzy zakładem a jednostką macierzystą, uwzględniających kluczowe w ujęciu ekonomicznym funkcje ludzkie i inne funkcje, ryzyka, zobowiązania i aktywa, tak jak ma to miejsce pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Kluczowe elementy należy klasyfikować zarówno z punktu widzenia przedsiębiorstwa jako całości, jak i samego zakładu, jako fikcyjnie odrębnej jednostki. Zakładowi można przypisać wyłącznie te funkcje, ryzyka i aktywa, które związane są z personelem zakładu. Analizę transakcji finansowych, jakie miałyby miejsce w przypadku funkcjonowania zakładu jako odrębnego przedsiębiorstwa należy przeprowadzić przy założeniu, że kondycja finansowa zakładu odpowiada kondycji przedsiębiorstwa. Szczególne zasady zostały przy tym sformułowane dla sektora finansowego.

Przedsiębiorca powinien więc przeanalizować swój zagraniczny projekt i określić jakie ma etapy, jakie czynności są podejmowane, jakie funkcje są realizowane w kraju jednostki macierzystej, a jakie w kraju położenia zakładu i jak przekładają się one na przychody jakie powstają w kraju położenia zakładu.

PRZYKŁAD

Przedsiębiorca X z siedzibą w Rzymie realizuje projekt budowlany w Polsce. Na zlecenie polskiego przedsiębiorcy montuje w Polsce specjalistyczną instalację, która została zaprojektowana i wyprodukowana we Włoszech.

Prace montażowe trwają ponad 12 miesięcy, dlatego dla przedsiębiorcy X powstanie w Polsce zakład montażowy i będzie on musiał przypisać mu zyski i opodatkować je w Polsce. W Polsce zarejestrowany zostanie jako podatnik przedsiębiorca X, gdyż zakład nie jest podatnikiem. Przedsiębiorca X sporządzi analizę funkcji jakie realizowane są w ramach projektu (akwizycja, projektowania, dobór dostawców materiałów, konstrukcja, produkcja, transport, montaż, obsługa posprzedażowa i gwarancja). Zakład istnieje i jest zaangażowany wyłącznie w funkcję montażową. Do zakładu należy więc przypisać wyłącznie zyski z projektu na etapie montażu odpowiadające wartości dodanej generowanej przez personel montażowy na placu budowy.

Drugi etap polega na wycenie funkcji przypisanych do zakładu oraz wewnętrznych transakcji zgodnie z zasadą ceny wolnorynkowej sformułowanej przez OECD, tj. poprzez analizę porównywalnych danych porównawczych, z uwzględnieniem przeprowadzonej analizy funkcjonalnej i okoliczności faktycznych transakcji wewnętrznych.

PRZYKŁAD

Przedsiębiorca X określił rolę zakładu jako podwykonawstwo w zakresie montażu. Przedsiębiorca przypisał zakładowi połowę zysku z tego etapu projektu. Bazę stanowiło wynagrodzenia umowne od zleceniodawcy i koszty montażu. Przedsiębiorca X uznał bowiem, że kluczowe funkcje dzielone są przez jednostkę macierzystą i zakład na tym etapie w równej części. Zysk przypisany do zakładu powinien odpowiadać wynagrodzeniom jakie niezależny podwykonawca odpowiedzialny za montaż zażądałby od przedsiębiorcy X. Analizując dane porównawcze należałoby uwzględnić specyfikę projektu i stosowanej technologii. Przedsiębiorca X powinien w tym celu przeprowadzić analizę benchmarkingową z uwzględnieniem przepisów kraju położenia zakładu.

BĘDĄ ZMIANY W UMOWACH

Zalecenia w zakresie alokacji zysków do zakładu, w tym AOA, były następnie przedmiotem analizy OECD w ramach akcji Base erosion and profit shifting, czyli BEPS zajmujących się przypadkami erozji podstawy opodatkowania i transferowania zysków. Wynik tych prac może skutkować zmianą UPO. Polscy podatnicy działający na arenie międzynarodowej powinni uważnie śledzić status istotnych dla nich UPO. W ramach prac nad BEPS zidentyfikowano obszary obarczone ryzykiem sztucznego unikania statusu zakładu przez przedsiębiorców. Działalność uznawana dotąd za niestanowiącą zakładu mogłaby według zmienionych UPO generować powstanie zakładu. Obszary prac BEPS dotyczyły w szczególności przedsiębiorców:

- działających w systemach komisyjnych, kiedy agent pełni kluczowe funkcje dla zawarcia transakcji z ostatecznym nabywcą,
- realizujących działalność magazynową, kiedy magazynowanie jest czynnością uzupełniającą dla sprzedaży a nie jedynie czynnością przygotowawczą,
- sztucznie dzielących kontrakty budowano-montażowe w celu uniknięcia przekroczenia okresu 12 miesięcy trwania zakładu.

W ocenie OECD podejście AOA nie wymaga modyfikacji i może być w przyszłości zastosowane również dla nowych form zakładu. OECD zaleca zmiany w zakresie artykułu 7 Konwencji Modelowej w celu jednoznacznego zaktualizowania zapisu do dzisiejszej rzeczywistości gospodarczej i określenia, jakie działania generują powstanie zakładu. Zmiana polega na rozszerzeniu definicji zakładu i ograniczeniu liczby czynności niestanowiących zakładu. Wprowadzenie tych zmian może skutkować powstaniem zakładów polskich podatników za granicą oraz zagranicznych podatników w Polsce, jeżeli ich działalność w świetle nowych regulacji spełnia definicję zakładu. W ramach akcji 7 BEPS OECD sformułowała zasady określania zysków zakładów, które powstałyby po zmianie brzmienia artykułu 7. Zasady te byłyby uzupełnieniem oficjalnego podejścia OECD (AOA). Polscy przedsiębiorcy realizujący za granicą działalność dystrybucyjną i budowlaną mogą być zobowiązani do jej opodatkowania za granicą.

Podstawa prawna: OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 (Wytyczne OECD dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych dotyczące cen transferowych 2017)

ZDANIEM AUTORKI

Dominika Tyczka, doradca podatkowy, Associate Partner we wrocławskim biurze Rödl & Partner

Dla kogo istotne jest AOA

UPO zawarte przez Polskę nie uwzględniają oficjalnego podejścia OECD do alokacji zysków zakładu. Wytyczne OECD, w tym AOA, nie stanowią w Polsce źródła prawa, jednak uznawane są za dobre praktyki. W zakresie, w jakim nie są one sprzeczne z UPO, zasadne wydaje się jednak ich zastosowanie do rozliczania istniejących zakładów przez podatników, mając na uwadze, że Ministerstwo Finansów deklaruje ich uwzględnianie w trakcie prac legislacyjnych w zakresie cen transferowych. Dorobek OECD należy ocenić pozytywnie z uwagi na stosowanie szerokiej perspektywy ekonomicznej. Zgodnie z AOA zysk przypisany do zakładu ma odpowiadać jego zaangażowaniu w projekt realizowany z jednostką macierzystą tak jak ma to miejsce pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Problematiczna może być kwestia wyceny poszczególnych transakcji wewnętrznych. Wydaje się jednak, że analiza danych rynkowych pozwoli skorygować ewentualne błędne założenia.

6 czerwca 2017 r. Polska podpisała konwencję wielostronną w sprawie wdrożenia środków wypracowanych w ramach BEPS, rozpoczynając tym samym proces modyfikacji zawartych UPO, co może doprowadzić do zastosowania nowych wytycznych OECD w niedalekiej przyszłości.

Źródło: <http://www.rp.pl/Podatek-dochodowy/303199990-OECD---jak-okresla-sie-zyski-zakladu.html>