

Nowe prawo od 1 lipca 2018 r. - kiedy agent jest zakładem
Dominika Tyczka, [doradca podatkowy Wrocław](#), Rödl & Partner
Łukasz Szczygiel, [doradca podatkowy Kraków](#), Rödl & Partner

Po 1 lipca br. będzie się domniemywać, że pomiędzy pośrednikiem i jego głównym kontrahentem istnieje stosunek zależności, jeżeli mniej niż 10 proc. jego sprzedaży będzie realizowane na rzecz innych firm.

Prowadzenie działalności gospodarczej przez przedsiębiorstwo międzynarodowe często wymaga podziału pełnionych funkcji pomiędzy różnymi podmiotami, w tym poprzez powierzenie zdobywania klientów i zawierania z nimi umów pośrednikowi – agentowi. Taki podział funkcji może prowadzić do, niekiedy nieuświadomionego, powstania zakładu zagranicznego podatnika w Polsce, co powoduje konieczność rozliczenia podatku dochodowego zgodnie z prawem polskim.

CZTERY PRZESŁANKI

Zasadniczo sytuacje, w których powstaje zakład zagranicznego podatnika w Polsce, i odpowiednio zakład polskiego podatnika za granicą, są do siebie zbliżone według polskich ustaw podatkowych i zawartych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Są także zgodne z propozycjami znajdującymi się w Modelowej Konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku (dalej: KM OECD), na której zresztą opierają się rozwiązania zawarte w zawieranych przez Polskę umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania. Generalnie rzecz ujmując, powstanie zakładu wymaga spełnienia następujących przesłanek:

- istnieje placówka;
- placówka ta ma charakter stały;
- działalność jest wykonywana przez zagraniczne przedsiębiorstwo za pośrednictwem tej placówki;
- działalność ta nie wykazuje charakteru wyłącznie przygotowawczego lub pomocniczego.

DZIAŁALNOŚĆ POMOCNICZA I PRZYGOTOWAWCZA

W szczególnych przypadkach zakład może powstać w związku z działalnością innego podmiotu – tzw. zależnego agenta. Rolę zależnego agenta może pełnić zarówno osoba fizyczna, jak i prawna, a także podmioty transparentne podatkowo jak spółki osobowe. W tym ostatnim przypadku rolę agentów przyjmują na siebie wspólnicy takich spółek.

Aby doszło do powstania zakładu w związku z działalnością zależnego agenta, konieczne jest, aby występował on w imieniu zagranicznego podmiotu i był on od niego uzależniony prawnie i ekonomicznie, posiadał i wykonywał zwyczajowo pełnomocnictwo do zawierania umów w imieniu zagranicznego podatnika oraz jego działalność nie miała charakteru działalności wyłącznie pomocniczej lub przygotowawczej (por. art. 5 ust. 5 KM OECD).

Dobrym przykładem działalności o charakterze pomocniczym lub przygotowawczym jest działalność prowadzona przez przedstawicielstwo zagranicznego podmiotu w Polsce w zakresie reklamy i promocji. Przedstawicielstwa nie mogą zawierać umów ani pośredniczyć w ich zawieraniu, w związku z czym nie mogą być uznane za zależnego przedstawiciela (por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 25 września 2014 r., ILPB4/423-311/14-2/MC). Warto podkreślić, że w praktyce nie jest wymagane, aby pełnomocnictwo zostało udzielone w formie pisemnej, ponieważ decydującym elementem jest doprowadzenie do zawarcia umowy w związku z działalnością zależnego agenta.

Nawet w sytuacji, w której wynegocjowane warunki umowy są formalnie akceptowane w kraju, w której swoją rezydencję podatkową ma zleceniodawca, nie będzie uzasadnione twierdzenie, że umowa nie została zawarta za pośrednictwem polskiego zależnego agenta. Jak bowiem podkreślono w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby

Skarbowej w Warszawie z 27 lipca 2015 r. (IPPB5/4510-403/15-2/PS), aby dana osoba mogła zostać zakwalifikowana jako prowadząca sprawy innego podatnika w charakterze zależnego agenta, wystarczające jest, aby reprezentowany godził się na dokonanie czynności cywilnoprawnych przez tego przedstawiciela. Z kolei znamię „zależności” agenta jest tradycyjnie interpretowane przez polskie organy podatkowe jako sytuacja, w której ten przedstawiciel zdany jest ekonomicznie tylko na jednego przedsiębiorcę (por. interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 11 lipca 2011 r., IPPB5/ 423-426/11-6/RS).

PRZYKŁAD:

Spółka A jest polską spółką z o.o. i zajmuje się marketingiem i promocją towarów handlowych oferowanych w Europie przez spółkę B GmbH z siedzibą w Niemczech. Zamówienia składane przez polskich klientów odbywają się poprzez stronę internetową, utrzymywaną i aktualizowaną przez spółkę A. Dostawy są realizowane na podstawie ogólnych warunków umów zamieszczonych na stronie internetowej. W tej sytuacji spółka A może być uznana za zależnego agenta spółki B, która godzi się na taki sposób zawierania wiążących umów.

SĄ TEŻ WYJĄTKI

Z drugiej strony są sytuacje, w których nie będzie dochodziło do powstania zakładu w związku z działalnością zależnego agenta. Będzie tak, gdy:

- wynegocjowane przez zależnego agenta warunki umowy mogą być istotnie zmienione przed podpisaniem umowy;
- zależny agent nie doprowadził do zawarcia umowy pomiędzy stronami, a jedynie umożliwił kontakt zainteresowanych stron;
- działalność agenta będzie miała jedynie charakter pomocniczy lub przygotowawczy;
- wynegocjowane warunki zostały w sposób istotny zmienione przez zleceniodawcę i w oparciu o tak zmienione warunki dochodzi do zawarcia umowy.

Dodatkowo należy pamiętać o tym, że zawarcie umowy w związku z działaniami podejmowanymi przez niezależnego agenta jak makler czy komisant, którzy działając w ramach swojej zwykłej działalności doprowadzają do zawarcia umowy, nie doprowadzi do powstania zakładu zagranicznego podatnika w Polsce (por. art. 5 ust. 6 KM OECD).

Bazując na ww. wyjątkach niekiedy podatnicy starają się w sposób sztuczny doprowadzić do nieujawnienia faktu powstania zakładu podatkowego, co może prowadzić do naruszenia prawa kraju źródła do pobrania podatku z tytułu działalności gospodarczej faktycznie prowadzonej na jego terytorium.

PRZYKŁAD:

Spółka A jest polską spółką z o.o. działającą w ramach grupy kapitałowej zajmującej się produkcją oprogramowania dla inżynierów. Spółka A zajmuje się odpłatnym udzielaniem licencji do oprogramowania wytworzonego przez inne spółki należące do tej samej grupy kapitałowej, przy czym w stosunku do niektórych rodzajów programów, udzielenie licencji jest możliwe dopiero po złożeniu zamówienia za pośrednictwem strony internetowej, której domena została zarejestrowana na rzecz spółki B GmbH z siedzibą w Niemczech. Płatność z tytułu udzielonej licencji na program dla polskiego klienta wpływa najpierw na konto spółki B, a po okresie około miesiąca kwota wynagrodzenia, po potrąceniu skonta w wysokości 2 proc., jest transferowana do spółki A (spółka A rozlicza CIT w Polsce). W tej sytuacji istnieje duże prawdopodobieństwo powstania zakładu spółki B w Polsce.

POSZUKIWANIE ROZWIĄZAŃ

Wykorzystywanie słabości takiego stanu prawnego spotkało się z reakcją w postaci rekomendacji OECD w ramach pakietu działań zmierzających do zapobiegania szkodliwym praktykom podatkowym (BEPS – Base Erosion and Profit Shifting). W ramach Działania nr 7 (Action 7) zaproponowano zmiany w brzmieniu artykułu 5 ust. 5 i 6 KM OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku, zmierzające w kierunku uniemożliwienia unikania powstania zakładu w związku z działalnością zależnego agenta. Zmiany te mają realny wymiar praktyczny, ponieważ 23 stycznia 2018 r. Polska złożyła do OECD dokument potwierdzający ratyfikację Konwencji MLI (Multilateral convention to implement tax treaty-related measures to prevent base erosion and profit shifting). Istota tej umowy międzynarodowej sprowadza się do umożliwienia automatycznej zmiany treści obowiązujących umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, zgodnie z propozycjami zawartymi w BEPS, pod warunkiem obustronnej ratyfikacji Konwencji MLI przez zainteresowane strony. Sama zaś Konwencja MLI wejdzie w życie już 1 lipca 2018 roku.

PRZYKŁAD:

Polska i Austria są sygnatariuszami Konwencji MLI, która wchodzi w życie w stosunku do nich 1 lipca 2018 r. Z tym dniem automatycznej zmieni się brzmienie obowiązującej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej pomiędzy tymi krajami.

NOWE PODEJŚCIE

Główna zmiana polega na rozszerzeniu zakresu pojęcia agenta zależnego, którego działalność tworzy zakład zagranicznego podatnika, na sytuacje, w których dana osoba nie tylko zwyczajowo ma pełnomocnictwo i zawiera umowy w imieniu zagranicznego podatnika, ale także na sytuacje, w których umowa dochodzi do skutku w przeważającej mierze dzięki działaniu tej osoby. W tym przypadku istotnym warunkiem ma być to, aby tak zawarta umowa była zaakceptowana przez zagranicznego podatnika bez istotnych zmian oraz aby była zawarta w imieniu zagranicznego podatnika lub dotyczyła sprzedaży towarów lub usług przez zagranicznego podatnika. Dotychczas bowiem możliwe było unikanie powstania zakładu poprzez sztuczną fragmentaryzację działań zależnego agenta w taki sposób, aby przedstawić jego działania jako czynności przygotowawcze lub pomocnicze. Ponadto, możliwe było unikanie powstania zakładu w sytuacjach, w których sprzedawane towary nie były własnością agenta, zaś jego wynagrodzenie sprowadzało się wyłącznie do prowizji uzyskiwanej z tytułu zawarcia transakcji.

PRZYKŁAD:

Spółka A jest austriacką GmbH, w imieniu której działa na terenie Polski spółka B – polska spółka z ograniczoną odpowiedzialnością. Spółka B ma tylko jednego kontrahenta jakim jest spółka A i w jej imieniu promuje produkty, utrzymuje kontakt z potencjalnymi kontrahentami na terenie Polski oraz oferuje sprzedaż konkretnych towarów handlowych. Następnie przeprowadza z zainteresowanymi negocjacje cenowe i przesyła gotowe zamówienie do spółki B, które jest zasadniczo akceptowane bez wprowadzania zmian. W tej sytuacji należy przyjąć, że spółka B jest zależnym agentem spółki A, zaś spółka A byłaby zobowiązana do rozliczenia dochodów przypisanych do zakładu położonego w Polsce z tytułu sprzedaży towarów.

STOSUNEK ZALEŻNOŚCI PO ZMIANACH

Nowe brzmienie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania będzie ponadto uniemożliwiać łatwe wyeliminowanie przymiotu „zależności” w stosunkach zleceniodawca – agent. Do tej pory możliwe było bowiem wprowadzenie jednego lub dwóch dodatkowych kontrahentów, z którymi agent realizowałby umowy o marginalnym znaczeniu, przez co unikano możliwości zakwalifikowania jego relacji z głównym kontrahentem jako relacji zależnego agenta. Planowana modyfikacja sprowadza się do rozszerzenia pojęcia zależnego agenta na stosunki prawne, w których dany agent działa wyłącznie lub niemal wyłącznie na rzecz zagranicznego podatnika. W komentarzu doprecyzowano, że jeżeli mniej niż 10 proc. sprzedaży jest realizowane na rzecz innych podmiotów niż główny kontrahent, to wówczas należy domniemywać stosunek zależności pomiędzy tymi podmiotami.

Łukasz Szczygiel jest doradcą podatkowym w krakowskim biurze Rödl & Partner

Dominika Tyczka jest doradcą podatkowym, Associate Partnerem we wrocławskim biurze Rödl & Partner

podstawa prawna: Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku 2017)

podstawa prawna: Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) – Public Discussion Draft BEPS Action7 Additional Guidance on Attribution of Profits to Permanent Establishments 22 June – 15 September 2017 (Plan działań BEPS – materiały robocze z dyskusji do działania nr 7 obejmujące dodatkowe wskazówki w zakresie przypisania zysków do zakładu 22 czerwca – 15 września 2017)

podstawa prawna: Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (Konwencja MLI)

WNIOSEK

Obecnie jest jeszcze zbyt wcześnie, aby stwierdzić, w którą stronę pójdzie praktyka organów skarbowych i jak będą stosowane nowe przepisy. Wydaje się jednak, że już teraz warto zweryfikować model biznesowy pod kątem ryzyka powstania zakładu na terenie Polski.

Źródło: <http://www.rp.pl/Podatek-dochodowy/305219985-Nowe-prawo-od-1-lipca-2018-r---kiedy-agent-jest-zakladem.html>