

Szanowni Państwo,

Poniżej znajduje się krótkie opracowanie na temat sposobu tworzenia i prowadzenia oddziałów zagranicznych, legalizacji pracy wraz z analizą kwestii problemowych wynikających z tego zagadnienia oraz kwestii podatkowych. Opracowanie zostało przygotowane na przykładzie oddziału spółki ukraińskiej. Uwzględniono stan prawny na dzień 1 marca 2015 roku.

Oddział

Zakładanie w Polsce oddziału przedsiębiorstwa zagranicznego znajdującego się poza UE jest możliwe, jeżeli kraj pochodzenia stosuje zasadę wzajemności.¹ W przypadku przedsiębiorcy z Ukrainy, jest to jak najbardziej możliwe ze względu na zawartą między Polską a Ukrainą *umowę w sprawie popierania i wzajemnej ochrony inwestycji*² oraz *umowę między Rządem Rzeczypospolitej a Gabinetem Ministrów Ukrainy o współpracy gospodarczej*.³

Proces tworzenia oddziału, należy zacząć od sprawdzenia **przedmiotu działalności przedsiębiorcy zagranicznego**, dla którego ma być utworzony w Polsce oddział. Zgodnie z polskim prawem, przedmiot działalności oddziału musi być zgodny z przedmiotem działalności przedsiębiorcy zagranicznego, dla którego tworzy się oddział. Informacja taka jest weryfikowana przez sąd w momencie rozpatrywania wniosku o rejestrację, do którego należy dołączyć przetłumaczony akt założycielski lub umowę spółki. W związku z tym, jeżeli założyciele zamierzają prowadzić działalność wykraczającą poza zakres działalności przedsiębiorstwa macierzystego, konieczne jest rozszerzenie przedmiotu działalności tego przedsiębiorstwa, przed przystąpieniem do rejestracji oddziału w Polsce.⁴

Podstawą do rozpoczęcia działalności oddziału jest wpis do Krajowego Rejestru Sądowego - rejestr przedsiębiorców. Uzyskanie wpisu upoważnia do rozpoczęcia prowadzenia działalności gospodarczej. Podstawowy formularz przeznaczony do dokonania rejestracji nazywa się **KRS W10**.⁵ Formularz ten zawiera podstawowe informacje m.in.:

1. dane wnioskodawcy
2. dane pełnomocnika procesowego - pole dobrowolne
3. siedziba i adres oddziału w Polsce
4. o przedsiębiorstwie zagranicznym dla którego jest tworzony oddział
5. dotyczące roku obrotowego

Ponadto konieczne jest załączenie formularzy uzupełniających, na których zamieszcza się pozostałe niezbędne informacje, czyli:

1. **formularz KRS-WK** - który zawiera dane osób uprawnionych do reprezentowania przedsiębiorcy zagranicznego (oraz osoby wchodzące w skład organu nadzoru jeżeli taki jest powołany)

¹ art. 85 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej

² <http://isap.sejm.gov.pl/DetailsServlet?id=WDU19931250575>

³ <http://www.traktaty.msz.gov.pl/fd.aspx?f=P0000012144.pdf>

⁴ art. 86 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej

⁵ http://bip.ms.gov.pl/Data/Files/_public/bip/krs/formularze/krs_form_w10.pdf

2. **formularz KRS-WM** - opisujący przedmiot działalności oddziału (jak wyżej wskazano - zgodny z przedmiotem działalności przedsiębiorcy zagranicznego, przy czym nie ma obowiązku wskazywanie wszystkich kategorii działalności gospodarczej przedsiębiorstwa zagranicznego)
3. **formularz KRS-WJ** - zawiera wskazanie przedsiębiorcy zagranicznego i dane reprezentantów przedsiębiorstwa zagranicznego w oddziale. Przy zakładaniu oddziału istnieje obowiązek wyznaczenia przez przedsiębiorstwo zagraniczne, osoby upoważnionej w oddziale do reprezentowania przedsiębiorcy zagranicznego.⁶ Jako że oddział nie jest samodzielnym podmiotem prawa, to właśnie ta osoba będzie reprezentantem spółki w Polsce. Formularz KRS-WJ zawiera takie pola jak: Imię i Nazwisko, adres na terytorium Polski osoby upoważnionej w oddziale do reprezentowania przedsiębiorcy zagranicznego oraz jej funkcję w oddziale. Oprócz formularza należy złożyć udzielone stosownie do umowy spółki (lub innego adekwatnego aktu) oraz przepisów obowiązujących na Ukrainie, pełnomocnictwo ogólne, z którego wynika umocowanie do reprezentowania spółki w oddziale (w raz tłumaczeniem przysięgłym).

Dodatkowo, zgodnie z ustawą o swobodzie działalności gospodarczej, do takiego wniosku należy dołączyć:

- 1) **poświadczony notarialnie wzór podpisu** osoby upoważnionej do reprezentowania spółki w oddziale. Poświadczenia podpisu można dokonać przed polskim notariuszem, a zagranicą przed polskim konsulem. Istnieje również możliwość poświadczenia podpisu przed ukraińskim notariuszem, a tego typu dokument nie będzie wymagał uwierzytelnienia za pomocą klauzuli apostille, gdyż pomiędzy Polską a Ukrainą obowiązuje umowa o pomocy prawnej i stosunkach prawnych w sprawach cywilnych i karnych, sporządzona w Kijowie dnia 24 maja 1993 r. pozwalająca na uznawanie dokumentów urzędowych bez konieczności nadawania im klauzuli apostille;
- 2) Jeżeli przedsiębiorstwo zagraniczne działa na podstawie aktu założycielskiego lub innego podobnego dokumentu (np. umowa, statut), to należy złożyć wraz z wnioskiem, odpisy tych dokumentów wraz z uwierzytelnionym tłumaczeniem na język polski⁷; (przy zakładaniu kolejnych oddziałów wystarczy wskazanie akt rejestrowych pierwszego oddziału wraz informacją o sądzie, w którym znajdują się te odpisy).
- 3) Jeżeli przedsiębiorstwo zagraniczne istnieje lub wykonuje działalność na podstawie wpisu do rejestru na Ukrainie – wraz z wnioskiem należy ponadto złożyć odpis z tego rejestru wraz z uwierzytelnionym tłumaczeniem na język polski (co do kolejnych oddziałów - zasady z poprzedniego punktu stosuje się odpowiednio).

Opłata skarbową za dokonania wpisu w rejestrze wynosi **500 PLN⁸ + 100zł** za ogłoszenie w Monitorze Sądowym i Gospodarczym.⁹

⁶ art. 87 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

⁷ Chodzi o tłumaczenie dokonane przez tłumacza przysięgłego.

⁸ Ustawę z dnia 28 lipca 2005 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych.

⁹ Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dn. 13 maja 2014 r. w sprawie wydawania i rozpowszechniania Monitora Sądowego i Gospodarczego.

Nazwa oddziału zagranicznego, powinna zawierać oryginalną nazwę przedsiębiorstwa zagranicznego, będącego założycielem oddziału, wraz z przetłumaczoną na język Polski nazwą formy prawnej przedsiębiorcy (np. sp. z o.o.) oraz dodaniem wyrazu „oddział w Polsce”.

Oddział w swojej istocie polega na utworzeniu placówki reprezentacyjnej przedsiębiorcy zagranicznego, będącej wyodrębnioną i samodzielną organizacyjnie częścią działalności gospodarczej, przeznaczoną do prowadzenia działalności poza siedzibą przedsiębiorcy. Nie jest on zaopatrzony w osobowość prawną, przez co wszelkie czynności w ramach oddziału, są dokonywane w imieniu i na rzecz przedsiębiorcy zagranicznego. W umowach handlowych należy posługiwać się oryginalną nazwą wraz z przetłumaczoną formą prawną (z o.o.) i dopiskiem „oddział w Polsce”, przy czym podmiotem odpowiedzialnym z tytułu kontraktów zawieranych przez oddział, jest przedsiębiorstwo zagraniczne. Z tego też względu oddział nie może samodzielnie funkcjonować bez będącego jego założycielem przedsiębiorstwa. Uzasadnia to również, dlaczego istnieje obowiązek wskazania osoby upoważnionej do „reprezentacji” przedsiębiorstwa zagranicznego. W przypadku likwidacji przedsiębiorstwa zagranicznego lub wydania zakazu prowadzenia działalności przedsiębiorstwa zagranicznego, należy w terminie 14 dni zgłosić taki fakt ministrowi właściwemu ds. gospodarki (w Polsce). Jest to bezwzględna podstawa do wydania decyzji o zakazie wykonywania działalności gospodarczej przez przedsiębiorcę zagranicznego w ramach oddziału. Ponadto trzeba podkreślić, że w związku z tym, iż oddział nie posiada samodzielnej podmiotowości prawnej, wszelkie czynności prawne (nabycie mienia, zawieranie umów) dokonywane jest na rzecz przedsiębiorcy zagranicznego. W związku z tym trzeba mieć na uwadze wszelkie przepisy uzależniające możliwość nabywania nieruchomości oraz udziałów w polskich spółkach, od uzyskania stosownego zezwolenia (*ustawa o nabywaniu nieruchomości przez cudzoziemców*). W kontekście powyższego trzeba też dodać, że mimo braku odrębnej podmiotowości prawnej, istnieje obowiązek prowadzenia odrębnej rachunkowości dla oddziału.

Zezwolenie na pracę

Przy pracy na delegacji powyżej 30 dni konieczne będzie uzyskanie zezwolenia na pracę. Aby zalegalizować pracę cudzoziemca należy uzyskać zezwolenie na pracę¹⁰ oraz polską wizę krajową. Przy tej formie legalizacji zatrudnienia, należy w pierwszej kolejności uzyskać zezwolenie na pracę, które w dalszej kolejności będzie stanowiło podstawę do wydania wizej. Wniosek o zezwolenie na pracę powinien złożyć pracodawca. Zezwolenie na pracę zasadniczo można podzielić na 5 typów (tzw. typ: A, B, C, D, E¹¹) – wynikających z art. 88 *ustawy o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy*. Wybór właściwego zezwolenia jest uzależnione od struktury podmiotu zatrudniającego i formy zatrudnienia pracownika w Polsce. Spośród wymienionych typów zezwoleń, w odniesieniu do omawianego oddziału zagranicznego, najbardziej adekwatne jest zezwolenie na pracę typ C, które to zezwolenie dotyczy cudzoziemca, *wykonującego prace u pracodawcy zagranicznego i delegowanego na terytorium RP na okres przekraczający 30 dni w roku kalendarzowym do oddziału lub zakładu podmiotu zagranicznego albo podmiotu powiązanego z pracodawcą zagranicznym*¹².

¹⁰ Chodzi tu o zezwolenie na pracę w rozumieniu ustawy o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy.

¹¹ typy i kryteria tych zezwoleń określa art.88 pkt.3 ustawy o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy.

¹² Chodzi o podmiot powiązany w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Aby uzyskać ww. zezwolenie na pracę należy złożyć stosowny wniosek do wojewody, właściwego ze względu na siedzibę podmiotu, do którego pracownik jest delegowany (siedziba oddziału). Do takiego wniosku należy dołączyć:

1. Dokument z właściwego rejestru potwierdzający status prawny i formę lub charakter działalności prowadzonej w Polsce przez pracodawcę zagranicznego – takim dokumentem będzie odpis z krajowego rejestru sądowego - rejestru przedsiębiorców (jest to rejestr w którym należy zarejestrować oddział zagraniczny);
2. Dokument potwierdzający status prawny i formę lub charakter działalności przedsiębiorcy zagranicznego – dokumentem takim będzie odpowiedni odpis z rejestru przedsiębiorców na Ukrainie – dokument taki należy przetłumaczyć u tłumacza przysięgłego;
3. Kopię umowy spółki przedsiębiorcy zagranicznego – przetłumaczona przez tłumacza przysięgłego;
4. kopię wszystkich wypełnionych stron z ważnego dokumentu podróży cudzoziemca, którego dotyczy wnioski (paszportu);
5. kopię dowodu wpłaty w wysokości:
 - o **50 zł** – w przypadku gdy podmiot powierzający wykonywanie pracy cudzoziemcowi zamierza powierzyć wykonywanie pracy na okres nieprzekraczający 3 miesięcy;
 - o **100 zł** – w przypadku gdy podmiot powierzający wykonywanie pracy cudzoziemcowi zamierza powierzyć wykonywanie pracy na okres przekraczający 3 miesiące;¹³

Jeżeli praca, która ma być wykonywana wymaga specjalnych uprawnień, to istnieją dodatkowe wymogi w zakresie zezwolenia na pracę¹⁴.

Wojewoda wydaje zezwolenie na pracę przez pracownika delegowanego **pod warunkiem, że:**

1. Pracodawca zapewnił mu odpowiednich warunków zatrudnienia (tj. takie same warunki jak obowiązują regularnych pracowników w Polsce czyli: przestrzeganie norm i wymiaru czasu pracy, wymiaru urlopu, dodatków za nadgodziny, BHP itd. – wiele z tych danych należy ujawnić w formularzu, w którym znajdują się odpowiednie pola);
2. Pracownik w rozumieniu art.88 pkt 3-5 *ustawy o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy*, otrzyma wynagrodzenie w wysokości **nie niższej niż 30% poniżej przeciętnego wynagrodzenia** w województwie (wysokość tego wynagrodzenia jest ogłaszana przez Prezesa GUS). Wynagrodzenie należy przynajmniej raz do roku aktualizować z uwzględnieniem uaktualnionych danych GUS;
3. Pracodawca wskazał osobę przebywającą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, posiadającą dokumenty potwierdzające wypełnienie obowiązków określonych w pkt 1 oraz 2 i upoważnioną do reprezentowania pracodawcy wobec wojewody. Może być ta sama osoba, która została wyznaczona jako reprezentant w przedsiębiorstwa w oddziale (dokładne dane

¹³ Rozporządzeniem Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 17 października 2007r. w sprawie wysokości wpłaty dokonywanej w związku ze złożeniem wniosku o wydanie zezwolenia na pracę cudzoziemca

¹⁴ opisane załączniki do wniosku wynikają z Rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 stycznia 2009r. w sprawie wydawania zezwolenia na pracę cudzoziemca - §6 ust 1

tej osoby należy wskazać w formularzu wniosku o zezwolenie na pracę). W tym wniosku umieszcza się również informacje o miesięcznym wynagrodzeniu pracownika.

Zezwolenia udziela się na okres do 3 lat (należy o tym pamiętać wypełniając wniosek do urzędu, gdyż zawiera on jedynie zakres czasowy, bez wskazania maksymalnego okresu). Wskazując we wniosku podmiot powierzający wykonywanie pracy, należy wskazać podmiot do którego pracownik jest delegowany (art. 88f ust.1 *ustawy o promocji zatrudniania i instytucjach rynku pracy*), przy czym pewne odrębności mogą występować w zależności od porozumienia zawartego z Państwem kontrahentem na rzecz, którego pracownicy będą wykonywać pracę (o tym dalej).

Wzór wniosku o zezwolenie na pracę dostępny jest w *Rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 stycznia 2009r. w sprawie wydawania zezwolenia na pracę cudzoziemca*. Organ powinien rozpatrzyć wniosek w terminie 1 miesiąca. W przypadku odmowy wydania zezwolenia, wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia odwołania do Ministra Pracy. Warto również wiedzieć, że zezwolenie to może być przedłużane. Warunkiem jest złożenie wniosku najpóźniej na 30 dni przed wygaśnięciem pierwszego zezwolenia. Jeżeli nie uległy zmianie okoliczności to nie ma potrzeby ponownego składania wszystkich dokumentów. Konieczne będzie jednak, złożenie ponownej opłaty i załączenie umowy o pracę w oparciu o którą wcześniej była wykonywana praca.

Zezwolenie na pracę udzielone zostaje w trzech egzemplarzach z czego jeden należy przekazać pracownikowi, zaś pozostałe pozostają w dyspozycji pracodawcy.

Wiza

Oprócz samego zezwolenia na pracę, należy uzyskać *wizę do celu wykonywania pracy* (zezwoenie na pracę nie obejmują bowiem zezwolenia na pobyt). Podstawowym warunkiem uzyskania takiej wizy, jest wcześniejsze uzyskanie zezwolenia na pracę. Wizy udziela konsul Rzeczypospolitej Polskiej, na okres nie dłuższy niż rok (z możliwością ponawiania). W celu uzyskania wizy należy wypełnić odpowiedni formularz (przykład takiego formularza pod linkiem: http://www.migrant.info.pl/tl_files/formularze/wniosek%20o%20wydanie%20wizy%20krajowej.doc)

Wnioskodawca ubiegający się o wizę, powinien posiadać dokument podróży, z okresem ważności wynoszącym minimum 3 miesiące ponad termin ważności wnioskowanej wizy. Ponadto dokument ten (paszport), musi posiadać co najmniej 2 wolne strony, i być wydany w przeciągu ostatnich 10 lat.

Do wniosku o udzielenie wizy należy załączyć:

- 1) 1x fotografię osoby objętej wnioskiem¹⁵;
- 2) dokumenty potwierdzające cel wjazdu (zezwoenie na pracę);

¹⁵ Zdjęcie musi być aktualne, nieuszkodzone, kolorowe, o wymiarach 35 × 45 mm, wykonane w ciągu ostatnich 6 miesięcy na jednolitym jasnym tle, mające dobrą ostrość oraz pokazujące wyraźnie oczy i twarz od wierzchołka głowy do górnej części barków tak, aby twarz zajmowała 70–80% fotografii; fotografie mają przedstawiać osobę bez nakrycia głowy i okularów z ciemnymi szklami, patrzącą na wprost z otwartymi oczami, nieprzesłoniętymi włosami, z naturalnym wyrazem twarzy i zamkniętymi ustami bez uśmiechu (osoba z wrodzonymi lub nabytymi wadami narządu wzroku może dołączyć fotografie przedstawiające ją w okularach z ciemnymi szklami, a osoba nosząca nakrycie głowy zgodnie z zasadami swojego wyznania – fotografie przedstawiające ją z nakryciem głowy; nakrycie głowy nie może zakrywać ani zniekształcać owalu twarzy).

- 3) dowód posiadania ubezpieczenia zdrowotnego obowiązującego przez czas zamierzonego pobytu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, wydanego przez odpowiednią instytucję w Polsce (np. dobrowolne ubezpieczenie zdrowotne ZUS), lub zaświadczenie wydane przez organ na Ukrainie;
- 4) dowód uiszczenia opłaty konsularnej (ok. 60 euro według taryfy rozporządzenia ministra spraw zagranicznych w sprawie opłat konsularnych);
- 5) inne dokumenty potwierdzające okoliczności wskazane we wniosku;
- 6) dokument potwierdzający cel pobytu. W przedmiotowej sytuacji, dokumentem takim jest uzyskane wcześniej zezwolenie na pracę.
Zalecany jest bezpośredni kontakt z odpowiednim konsulem, w celu potwierdzenia wymaganych przez dany konsulat dokumentów, gdyż w praktyce mogą występować pewne odrębności.
- 7) dokumenty potwierdzające posiadanie minimalnej kwoty na powrót i pobyt: na potwierdzenie tej okoliczności powinno wystarczyć przedstawienie zaświadczenie o zatrudnieniu i wysokości zarobków.

Czas oczekiwania na wydanie wizej na Ukrainie wynosi około 5 dni.

Stosunek między przedsiębiorstwami – jako istotny czynnik warunkujący kwestie związane z legalizacją pobytu pracowników

Nie bez znaczenia pozostaje forma przekazania pracowników przedsiębiorcy polskiemu, u którego praca faktycznie ma być wykonywana. Inaczej wygląda sytuacja, w której oddział realizuje np. umowę zlecenie zawartą ze swoim partnerem biznesowym, przy wykorzystaniu własnej kadry pracowniczej, a inaczej uregulowana jest sytuacja, gdy pracodawca niejako „wynajmuje” pracowników swojemu kontrahentowi jako pośrednik pracy.

Pierwsza sytuacja podlegała by wyżej opisanej procedurze uzyskania zezwoleń, gdyż pracownicy wykonywali by pracę na rzecz oddziału wykonując zlecenia u kontrahenta.

Druga sytuacja, tj. „wynajmowanie pracowników” podlega pod regulacje odnoszące się do agencji zatrudnienia, a dokładniej agencji pracy tymczasowej, które należą do kategorii działalności reglamentowanych, mianowicie:

Zgodnie a art. 88c ust.9 *ustawy o promocji zatrudnienia instytucjach rynku pracy*:

warunkiem wydania przez wojewodę zezwolenia na pracę cudzoziemcowi, który ma wykonywać pracę w związku z realizacją umowy, której przedmiotem jest udostępnianie pracowników przez podmiot z siedzibą w państwie z poza UE, jest prowadzenie oddziału na terenie Rzeczypospolitej Polskiej, który to oddział zgodnie z art. 18 tejże ustawy, **uzyskał wpis do rejestru podmiotów prowadzących agencje zatrudnienia.**

Art. 18 wyżej wspomnianej ustawy, określa na czym polega działalność agencji zatrudnienia. W tym kontekście przepis ten wymienia szereg działalności agencji, które przepisać można jedynie do czystego pośrednictwa polegającego na pomocy w znalezieniu zatrudnienia, gdzie podmiotem zatrudniającym staje się podmiot docelowy, u którego pracownik faktycznie ma wykonywać pracę (podmiot polski). Na końcu przepis ten wymienia jeden rodzaj działalności, w której agencja jest podmiotem zatrudniającym, zaś pracodawca użytkownik (podmiot polski), jest beneficjentem usługi

w postaci wynajęcia pracowników. Ten ostatni rodzaj działalności przypisany jest tylko i wyłącznie do tzw. agencji pracy tymczasowej¹⁶. Na tle takiej formy współpracy między przedsiębiorstwami, powstaje szereg utrudnień wynikających z ustawy o zatrudnianiu pracowników tymczasowych. Polskie prawo nie przewiduje możliwości przekazania pracowników na stałe w ramach „pracy tymczasowej”, co wynika z ochrony przed nadużyciami takiej instytucji. Pracownicy przekazywani w ramach takiej agencji muszą być pracownikami zatrudnieni na czas wykonywania określonej pracy lub na czas określony. Niedopuszczalna jest taka forma zatrudnienia w przypadku umów o pracę na czas nieokreślony (tj. na stałe u jednego pracodawcy).

Przy takiej formie przekazywania pracowników należałoby:

1. Uzyskać opisane wcześniej zezwolenie na pracę, z tym że zezwolenie to dotyczyło by pracy u pracodawcy użytkownika (podmiot polski - Jako podmiot powierzający wykonywanie pracy w rozumieniu ustawy). Zezwolenie wskazuje bowiem podmiot powierzający wykonywanie pracy, którym w przypadku pracowników tymczasowych są pracodawcy użytkownicy (państwa kontrahent). Do wniosku należało by w związku z powyższym, załączyć odpis z rejestru podmiotu powierzającego wykonywanie pracy.
2. Uzyskać wpis do *rejestru podmiotów prowadzących agencję zatrudnienia*, prowadzonego przez Marszałka Województwa właściwego dla siedziby oddziału.

Wniosek o wpis powinien zawierać następujące informacje:

- 1) oznaczenie podmiotu ubiegającego się o wpis do rejestru;
- 2) adres zamieszkania lub siedziby podmiotu oraz adresy, pod którymi będzie prowadzona działalność, wraz z nazwą gminy i województwa oraz numerem telefonu;
- 3) oznaczenie formy prawnej prowadzonej działalności;
- 4) numer identyfikacji podatkowej NIP;
- 5) numer wpisu do rejestru przedsiębiorców w Krajowym Rejestrze Sądowym
- 6) adres poczty elektronicznej, o ile podmiot taki adres posiada.

Wraz z wnioskiem, o którym należy złożyć oświadczenie że:

- 1) dane zawarte we wniosku o wpis do rejestru są kompletne i zgodne z prawdą;
- 2) znane są wnioskodawcy warunki prowadzenia agencji zatrudnienia odpowiednio w zakresie pośrednictwa pracy, doradztwa personalnego, poradnictwa zawodowego lub pracy tymczasowej – określone w ustawie z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy.” oraz że spełnia te warunki
- 2) przedstawia do wglądu dowód dokonania opłaty w wysokości 200zł

Wyżej wymienione oświadczenie powinno również zawierać:

- 1) oznaczenie podmiotu prowadzącego agencję zatrudnienia oraz adres zamieszkania lub siedziby;

¹⁶ PS: wybór poszczególnych obszarów działania, tj. czy firma ma świadczyć usługi polegające typowo na pośrednictwie, czy też funkcjonować jako agencja tymczasowa należy w pełni do oddziału –podstawa prawna - art. 18a omawianej ustawy

- 2) oznaczenie miejsca i datę złożenia oświadczenia;
- 3) podpis osoby uprawnionej do reprezentowania podmiotu, ze wskazaniem imienia i nazwiska oraz pełnionej funkcji.

Taki wpis należało by uzyskać przed złożeniem wniosku o zezwolenie na pracę, przy czym na tym etapie trzeba zaznaczyć, że powyższy obowiązek wiąże się z rozszerzeniem przedmiotu działalności „spółki macierzystej” dodając „agencję pracy”. Wynika to ze wspomnianego we wstępie wymogu, zgodnie z którym zakres działalności oddziału zagranicznego musi pozostawać w zgodzie z zakresem działalności spółki, dla której oddział ten utworzono.

Kwestie podatku od towarów i usług

Rejestracja na potrzeby VAT oddziału spółki ukraińskiej w Polsce

Przedsiębiorstwo zagraniczne rejestrując swój oddział w Polsce nie dokonuje rejestracji odrębnego podatnika na potrzeby podatku VAT, lecz dokonuje rejestracji całej zagranicznej spółki wraz z oddziałem w Polsce.

W związku z powyższym mimo, że na terytorium Polski będzie funkcjonował oddział przedsiębiorcy zagranicznego, to podatnikiem podatku od towarów i usług pozostaje przedsiębiorca zagraniczny, prowadzący działalność za pośrednictwem utworzonego w tym celu oddziału.

Relacje oddział – spółka macierzysta w kontekście Polskiego VAT

Ponieważ w świetle przepisów VAT podatnikiem podatku od towarów i usług pozostaje przedsiębiorca zagraniczny, prowadzący działalność za pośrednictwem utworzonego w tym celu oddziału to w tym kontekście warto pamiętać, że czynności wykonywane pomiędzy oddziałem a macierzystym podmiotem zagranicznym mają charakter tzw. czynności wewnątrzzakładowych (realizowanych na rzecz jednostki macierzystej). Powyższe stanowisko jest zgodne z jednolitym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej („TSUE”). TSUE w wyroku z 23 marca 2006 r. w sprawie C210/ 04 wskazał, że stały zakład mający siedzibę w innym państwie członkowskim, niebędący pod względem prawnym odrębnym od spółki, do której należy, nie może być uznany za podatnika ze względu na obciążenie go kosztami z tytułu świadczenia tych usług. W związku z powyższym Trybunał stwierdził, że oddział spółki będącej nierezydentem pozbawiony jest niezależności i stanowi jedynie część składową spółki. Zatem zarówno spółkę jak i jej oddział należy uznać za jednego i tego samego podatnika w rozumieniu art. 4 ust. 1 Szóstej Dyrektywy.

Prawo do obniżenia VAT należnego o podatek naliczony

Zakładamy, że oddział będzie zarejestrowany dla potrzeb VAT w Polsce oraz że będzie dokonywał czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług na terenie Polski. Trzeba pamiętać, że

oddział zagranicznego przedsiębiorcy nie stanowi odrębnego podatnika podatku od towarów i usług, lecz to jednostka macierzysta jest zarejestrowana na potrzeby podatku od towarów i usług.

Kwestia możliwości obniżenia VAT należnego o podatek naliczony, od zakupów towarów lub usług dokonywanych w Polsce przez oddział spółki ukraińskiej nie budzi większych wątpliwości. Oddział spółki ukraińskiej w Polsce ma prawo do obniżenia VAT należnego o podatek naliczony, gdy prowadzi na terenie Polski działalność opodatkowaną podatkiem VAT.

Powyższe stanowisko jest zgodne z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. TSUE w wyżej powoływanym wyroku z 23 marca 2006 r. w sprawie C210/04 wskazał, że stały zakład mający siedzibę w innym państwie członkowskim, niebędący pod względem prawnym odrębnym od spółki, do której należy, nie może być uznany za podatnika ze względu na obciążenie go kosztami z tytułu świadczenia tych usług. W związku z powyższym, Trybunał stwierdził, że oddział spółki będącej nierezydentem pozbawiony jest niezależności i stanowi jedynie część składową spółki. Zatem zarówno spółkę jak i jej oddział należy uznać za jednego i tego samego podatnika w rozumieniu art. 4 ust.1 Szóstej Dyrektywy. Należy zauważyć, że zarówno regulacje unijne, jak i krajowe, stawiają te same warunki odnoszące się do skorzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego. W art. 168 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE L Nr 347 s. 1 z późn. zm.), zawarto podstawową zasadę wspólnego systemu VAT, wiążącą prawo do odliczenia podatku naliczonego z wystąpieniem czynności opodatkowanych. W kontekście powołanych powyżej przepisów wspólnotowych, warunki dotyczące skorzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego zawarte w polskiej ustawie w pełni odzwierciedlają zapisy art. 168 Dyrektywy.

Jeśli więc zakupione towary i usługi będą wykorzystywane do wykonywania przez oddział czynności opodatkowanych podatkiem VAT to w konsekwencji, oddziałowi będzie przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, wynikającego z faktur dokumentujących wydatki poniesione na zakupy towarów i usług, oddział będzie miał również prawo do otrzymania z tego tytułu zwrotu różnicy podatku, o którym mowa w art. 87 ust. 1 ustawy o VAT. Stosownie do art. 87 ust. 1 ustawy o VAT – w przypadku, gdy kwota podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2, jest w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego, podatnik ma prawo do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku należnego za następny okres lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy. Zasady dokonywania zwrotu różnicy podatku na rachunek bankowy podatnika określone zostały w art. 87 ust. 26 ustawy.

Bardziej problematycznym zagadnieniem jest możliwość obniżenia VAT należnego o podatek naliczony, w sytuacji, gdy oddział dokonuje zakupów towarów lub usług w Polsce, lecz nie prowadzi opodatkowanej sprzedaży na terenie Polski a zakupy pozostają w związku ze sprzedażą towarów lub świadczonych usług poza granicami Polski.

W myśl art. 86 ust. 8 pkt 1 ustawy o VAT – podatnik ma prawo do obniżenia VAT należnego o podatek naliczony, jeżeli zakupy dotyczą dostawy towarów lub świadczenia usług przez podatnika poza terytorium kraju, jeżeli kwoty te mogłyby być odliczone, gdyby czynności te były wykonywane na terytorium kraju, a podatnik posiada dokumenty, z których wynika związek wydatku z tymi czynnościami. W praktyce polskie organy podatkowe odmawiają oddziałom podmiotów zagranicznych tego prawa w sytuacji, gdy oddziały nie dokonują dostaw towarów lub świadczenia usług na terenie Polski, mają jednak zakupy towarów lub usług i wiążą te zakupy z działalnością

prowadzoną poza granicami Polski. W takim przypadku, oddział zasadniczo żąda zwrotu nadwyżki podatku naliczonego VAT nad należnym powołując się na zasadę neutralności VAT.

Zasada neutralności VAT ma zagwarantować, że podatek płacony przez podatnika przy nabyciu towarów i usług wykorzystywanych w działalności gospodarczej nie będzie stanowił dla niego faktycznego kosztu (obciążenia finansowego). Możliwość odliczenia podatku naliczonego nie stanowi żadnego przywileju dla podatnika, lecz jest jego fundamentalnym i podstawowym uprawnieniem, wynikającym z samej konstrukcji podatku od towarów i usług jako podatku od wartości dodanej. Skoro spółka macierzysta i jej oddział to jeden podmiot, to związek wydatków z czynnościami opodatkowanymi powinien być rozpatrywany szeroko – do odliczenia VAT wystarczające zatem powinno być, że czynności opodatkowane wykonuje zagraniczna spółka macierzysta, a nie jej oddział położony w Polsce.

Na uzasadnienie powyżej przedstawionego stanowiska powoływany jest wyrok WSA w Lublinie z 17 maja 2013 r., sygn. akt I SA/Lu 830/12. Jednakże organy podatkowe odmawiają oddziałom spółek zagranicznych, w opisanej powyżej sytuacji, prawa do uzyskania zwrotu VAT w terminie 60 dni od złożenia deklaracji, na której nie wykazano żadnej czynności opodatkowanej wskazując, że relacje oddział spółki zagranicznej – spółka macierzysta jest w świetle polskiej ustawy o VAT oddział przedsiębiorcy zagranicznego, to podatnikiem podatku od towarów i usług irrelevantny, gdyż jest to jeden i ten sam podmiot.

Wystawianie faktur, wskazywanie podmiotu w czynnościach cywilnoprawnych

Jak wyżej wskazano, Spółka ukraińska wraz z jej oddziałem stanowią jednego podatnika na gruncie podatku VAT.

W świetle unormowań prawnych, stroną każdej czynności prawnej polegającej, np.: na sprzedaży usług na terytorium Polski musi być zatem przedsiębiorca zagraniczny, tj. spółka ukraińska. W świetle obowiązujących w Polsce przepisów dotyczących funkcjonowania oddziału przedsiębiorcy zagranicznego oddział takiego przedsiębiorcy nie może być stroną czynności prawnej; stroną czynności prawnej zawsze będzie przedsiębiorca zagraniczny.

Oddział nie posiada samodzielnej podmiotowości prawnej w stosunkach gospodarczych, a jedynie stanowi strukturę organizacyjną wyodrębnioną w ramach działalności przedsiębiorcy macierzystego, którego jest „przedłużeniem” w ramach danego obszaru funkcjonowania.

Zatem, do wszelkich czynności cywilnoprawnych lub administracyjnych przystępowała będzie spółka ukraińska.

Natomiast oddział spółki ukraińskiej, jako reprezentant przedsiębiorcy zagranicznego w Polsce, będzie widniał na fakturze zakupu po stronie nabywcy (na fakturze sprzedaży po stronie zbywcy) i ujmie kwotę podatku naliczonego wynikającą z tej faktury w rejestrze zakupu VAT oraz w deklaracji VAT. Co się zaś tyczy danych widniejących na fakturze, zgodnie z art. 106e ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT, faktura powinna zawierać imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy. W związku z tym, że oddział jest reprezentantem przedsiębiorcy zagranicznego i funkcjonuje w rozliczeniach VAT na terytorium Polski w zakresie działalności gospodarczej

przedsiębiorcy macierzystego wykonywanej za pośrednictwem oddziału, nie ma przeszkód, żeby na fakturze zakupu podać dane oddziału po stronie nabywcy (zbywcy), tj. jego nazwę, adres oraz numer NIP. Jak wskazał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z dnia 6 listopada 2012 r., sygn. I SA/Kr 926/12: *„Z całości przepisy ww. ustawy ewidencyjnej, a zwłaszcza z art. 11 wynika, że NIP jest podstawowym środkiem pozwalającym organom podatkowym na identyfikację danego podmiotu. W tym także celu określono w § 5 ust. 1 pkt 2 powołanego rozporządzenia z dnia 26 marca 2011 r. obowiązek umieszczania NIP na fakturach VAT. Istotnym jest, że numer identyfikacyjny podmiotu zagranicznego oraz jego oddziału w Polsce jest identyczny. Dla prawidłowego zatem zidentyfikowania strony transakcji, nie jest koniecznym podawanie adresu podmiotu zagranicznego”*.

Z treści powołanego orzeczenia wynikają wyraźnie wskazówki, w jaki sposób powinno się określać podmiot zagraniczny i jego oddział na fakturze, w szczególności jasno z niego wynika, że na fakturze dokumentującej nabycie czy też sprzedaż towarów i usług możliwe jest podawanie nazwy oddziału i jego adresu w Polsce. Skoro ponadto, mamy do czynienia z jednym podatnikiem, tj. przedsiębiorcą zagranicznym wraz z jego oddziałem w Polsce, to jest on identyfikowalny za pomocą nadanego mu numeru NIP, który jest, jak wynika z art. 11 ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, podstawowym środkiem pozwalającym organom podatkowym na identyfikację danego podmiotu. Podobne wnioski wynikają z interpretacji indywidualnych wydawanych przez Ministra Finansów, przykładowo: w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 12 września 2011 r., sygn. ILPP4/443409/ 115/ EWW, Dyrektor Izby Skarbowej odpowiedział twierdząco na postawione przez podatnika pytanie: *Czy Oddział postąpił prawidłowo, traktując jako podatek naliczony na podstawie art. 86 ust. 1 i ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2004 r. Nr 54, poz. 535 ze zm. zwanej dalej ustawą o VAT) podatek VAT wykazany w wystawionej przez spółkę polską fakturze VAT, na której wskazano jako dane nabywcy oddział przedsiębiorcy zagranicznego?*

W interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, z dnia 12 grudnia 2011 r. sygn. IBPP3/443993/ 11/PK, potwierdzono, że *„Oddział korzysta w podmiotowości prawnopodatkowej przedsiębiorcy zagranicznego i jest jednostką wyodrębnioną organizacyjnie w celu prowadzenia działalności gospodarczej w drugim kraju. Stosownie do art. 90 pkt 1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej nazwa oddziału musi składać się z pełnej nazwy przedsiębiorcy zagranicznego z przetłumaczonym na język polski oznaczeniem formy organizacyjnoprawnej oraz dodatkiem oddział w Polsce. Mając na względzie powyższe w ocenie Wnioskodawcy w wystawianych jak i otrzymywanych fakturach może on posługiwać się firmą przedsiębiorcy zagranicznego z oznaczeniem oddział w Polsce i wskazywać jako adres siedziby – adres oddziału w Polsce. Odnosząc zatem ww. przepisy do przedstawionego we wniosku stanu faktycznego, na wystawianych oraz otrzymywanych fakturach VAT (dotyczących sprzedawanych czy nabywanych towarów lub usług) winny znaleźć się obowiązkowo NIP nadany Podatnikowi w Polsce oraz firma podmiotu zagranicznego, która będzie uzupełniona o dane dotyczące adresu Oddziału w Polsce”*.

W związku z powyższym, spółka ukraińska będzie miała prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego z faktury wystawionej na oddział przez zbywcę towarów lub usługodawcę, w przypadku gdy w umowie będzie wymieniona po stronie nabywcy przedsiębiorca macierzysta spółka ukraińska, a na fakturze zostaną, obok danych spółki ukraińskiej, podane dane oddziału, tj. jego nazwa, adres i numer NIP.

Kwestie podatku dochodowego od osób prawnych

Czy oddział jest zakładem w rozumieniu Konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania

Zakład w rozumieniu art. 5 Konwencji z 12 stycznia 1993 roku między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Ukrainy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku.

Wspomniana Konwencja w art. 5 stanowi, że określenie „zakład” oznacza stałą placówkę, przez którą całkowicie lub częściowo prowadzona jest działalność przedsiębiorstwa. Określenie "zakład" obejmuje w szczególności:

- a. miejsce zarządu,
- b. filię,
- c. biuro,
- d. fabrykę,
- e. warsztat i
- f. kopalnię, źródło ropy naftowej lub gazu ziemnego, kamieniołom albo inne miejsce wydobywania zasobów naturalnych.

Ustalając czy spółka ukraińska otwierając oddział w Polsce będzie miała zakład, w rozumieniu Konwencji, sięgnąć należy do Modelowej Konwencji w Sprawie Podatku od Dochodu i Majątku. W myśl komentarza Modelowej Konwencji za zakład uznać należy stałą placówkę, przez którą całkowicie lub częściowo prowadzona jest działalność przedsiębiorstwa. W założeniu oddział spółki ukraińskiej będzie odpłatnie świadczył usługi na rzecz podmiotów polskich i w ten sposób będzie prowadzona w Polsce działalność gospodarcza.

Zgodnie z treścią art. 5 ust. 2 lit. b. i c. Konwencji, określenie „zakład” obejmuje w szczególności filię lub biuro.

Spółka ukraińska będzie więc posiadała na terenie Polski co najmniej jeden z elementów wymienionych w art. 5 ust. 2 Konwencji.

Zasady prowadzenia w Polsce działalności przez przedsiębiorców zagranicznych określa ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej. Status cywilnoprawny oddziału zagranicznej osoby prawnej w Polsce normuje przepis art. 85 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Zgodnie z ww. przepisem dla wykonywania działalności gospodarczej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przedsiębiorcy zagraniczni mogą, na zasadzie wzajemności, o ile ratyfikowane umowy międzynarodowe nie stanowią inaczej, tworzyć oddziały z siedzibą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Oddział, zgodnie z art. 5 pkt 4 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, stanowi wyodrębnioną i samodzielną organizacyjnie część działalności gospodarczej, wykonywaną przez przedsiębiorcę poza siedzibą przedsiębiorcy lub głównym miejscem wykonywania działalności. Oddział może wykonywać działalność gospodarczą wyłącznie w zakresie przedmiotu działalności przedsiębiorcy zagranicznego.

Zgodnie natomiast z art. 7 ust. 1 konwencji polsko-ukraińskiej, zyski przedsiębiorstwa Umawiającego się Państwa podlegają opodatkowaniu tylko w tym Państwie, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi w drugim Umawiającym się Państwie działalność gospodarczą przez położony tam zakład. Jeżeli przedsiębiorstwo wykonuje działalność w ten sposób, to zyski przedsiębiorstwa mogą być opodatkowane w drugim Państwie, jednak tylko w takiej mierze, w jakiej można je przypisać temu zakładowi.

Z powyższego wynika, że w państwie źródła (Polska dla oddziału spółki ukraińskiej) opodatkowaniu podlegają wyłącznie zyski powstałe w związku z działalnością wykonywaną poprzez zakład; opodatkowaniu nie podlegają natomiast zyski osiągnięte bezpośrednio przez centralę (spółkę ukraińską) lub inną jednostkę tego przedsiębiorstwa.

Z kolei zgodnie z art. 7 ust. 2 konwencji polsko-ukraińskiej, jeżeli przedsiębiorstwo Umawiającego się Państwa wykonuje działalność gospodarczą w drugim Umawiającym się Państwie przez położony tam zakład to, z zastrzeżeniem postanowień ustępu 3 niniejszego artykułu, w każdym Umawiającym się Państwie należy przypisać temu zakładowi takie zyski, które mógłby on osiągnąć, gdyby prowadził taką samą lub podobną działalność w takich samych lub podobnych warunkach jako samodzielne przedsiębiorstwo i był całkowicie niezależny w stosunkach z przedsiębiorstwem, którego jest zakładem.

Postanowienie to określa zasadę rozgraniczenia zysków pomiędzy poszczególne części przedsiębiorstwa osoby zagranicznej, tj. centralę i zakład oraz formułuje normę, że w państwie źródła (położenia zakładu - Polsce) opodatkowaniu podlegają wyłącznie zyski powstałe w związku z działalnością wykonywaną poprzez zakład. Podział ten opiera się na zasadach stosowanych przez podmioty niezależne, w warunkach wolnego rynku. Z przyjęcia tej zasady wynika, że zakładowi należy przypisać czynności (świadczenia), które mógłby wykonywać i wykonywałby podmiot niezależny, oraz część zysków, którą w porównywalnych warunkach osiągnąłby podmiot niezależny. Innymi słowy, zakładowi należy przypisać takie zyski, które osiągnąłby gdyby zamiast prowadzenia działalności na rzecz siedziby głównej swojego przedsiębiorstwa, prowadził transakcje z całkowicie odrębnym przedsiębiorstwem na normalnych warunkach i według cen przeważających na wolnym rynku.

Zazwyczaj ustalone w ten sposób zyski, co do zasady będą odpowiadać zyskom, jakie można ustalić na podstawie właściwie prowadzonej księgowości handlowej. Zasada cen rynkowych rozciąga się również na przypisywanie zysków, jakie zakład może osiągać z transakcji z innymi zakładami przedsiębiorstwa. Każda transakcja wymaga indywidualnej oceny, uwzględniającej całokształt okoliczności faktycznych, a w szczególności analizy wykonywanych funkcji i ponoszonego ryzyka. Z art. 7 ust. 3 konwencji polsko-ukraińskiej wynika, że przy ustalaniu zysków zakładu dopuszcza się odliczenie nakładów ponoszonych na rzecz tego zakładu, włącznie z kosztami zarządzania i ogólnymi kosztami administracyjnymi, niezależnie od tego, czy powstały w tym Państwie (tutaj: Polsce), w którym położony jest zakład, czy gdzie indziej (np.: na Ukrainie).

Powołane wcześniej zapisy art. 7 ust. 2 i 3 konwencji, są uszczegółowieniem zasady zawartej w jej art. 7 ust. 1, zgodnie z którą zyski przedsiębiorstwa mogą być opodatkowane w Państwie, w którym znajduje się zakład, jednak tylko w takiej mierze, w jakiej mogą być przypisane temu zakładowi. Istotą powołanych norm jest zatem określenie sposobu podziału zysku, pomiędzy Spółką a jej zagranicznym zakładem. W wyniku wzajemnych rozliczeń dokonywanych pomiędzy Spółką a zakładem nie może zatem dojść ani do powstania przychodu, ani do zwiększenia kosztów ich uzyskania. Wzajemne

rozliczenia są bowiem przepływami wewnętrznymi dokonywanymi w ramach jednego podmiotu. Rozliczenia te są zatem neutralne podatkowo nie generują bowiem zysku (zysk jest pojęciem ekonomicznym, któremu na bazie przepisów prawa podatkowego odpowiada pojęcie dochodu), a ustalają jedynie, co wymaga ponownego podkreślenia, sposób jego podziału pomiędzy Spółką a jej zakładem.

Ponadto wskazać należy, że przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie określają szczególnych zasad ustalania dochodu podatnika zagranicznego prowadzącego w Polsce działalność poprzez zakład. Oznacza to, że w stosunku do takiego podatnika, w zakresie dochodów uzyskiwanych za pośrednictwem zakładu, zastosowanie znajdują, analogicznie jak do obowiązujących podmioty krajowe, przepisy podatkowe. Na konieczność stosowania polskich przepisów podatkowych w rozliczeniach między jednostką macierzystą (spółką ukraińską), a jej zagranicznym zakładem wskazują również sądy administracyjne.

W rozpatrywanej sprawie, chociaż dotyczyła polsko-włoskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z dnia 16.05.2012 r. sygn. akt I SA/Kr 264/12 stwierdził: „W art. 7 określa ona co prawda jedynie jakie wydatki powinny być przypisane do stałego zakładu w celu określenia zysku. Nie dotyczy natomiast kwestii, czy takie wydatki są uwzględniane na etapie ustalenia dochodu do opodatkowania stałego zakładu, gdyż jest to kwestia, która jest determinowana przez prawo krajowe. Dotyczy jej jedynie pośrednio art. 24 ust. 2 umowy gwarantujący równe traktowanie także w przypadku stałego zakładu, który przedsiębiorstwo Umawiającego się Państwa posiada w drugim Umawiającym się Państwie. Taki jest zresztą cel umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, które regulują zagadnienia z zakresu kolizji podatkowych norm wewnętrznych umawiających się krajów. W związku z tym określenie zarówno przychodu, jak i kosztu będzie następowało na zasadach prawa wewnętrznego tego kraju na terenie którego działa zakład. Dopiero tak ustalony zysk podlega alokacji do centrali spółki lub jej zakładu zgodnie z treścią art. 7 ust. 13 umowy (...)”.

Jak wynika z powyższego, przy ustalaniu dochodu zagranicznego zakładu położonego w Polsce, należy stosować wszystkie obowiązujące uregulowania podatkowe, z zachowaniem zasady, według której zagraniczny oddział oaz spółka ukraińska stanowią ten sam podmiot. Zatem, oddział przy ustalaniu kosztów uzyskania przychodów, winien uwzględnić przepisy podatku dochodowego od osób prawnych, obowiązujące na terytorium Polski.

Z powyższym wiążą się dalsze konsekwencje w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych:

Ponieważ oddział jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych w Polsce, to i podlegał będzie obowiązkom określonym w art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w tym w szczególności obowiązkowi składania w urzędzie skarbowym zeznania, według ustalonego wzoru, o wysokości dochodu (straty) osiągniętego w roku podatkowym (CIT8) oraz obowiązkowi określonym w art. 21 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w szczególności obowiązkowi przekazania do urzędu skarbowego sprawozdania finansowego wraz z opinią i raportem podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych oraz odpisu uchwały zgromadzenia zatwierdzającej sprawozdanie finansowe.

Dokumentacja stron powiązanych w relacji ukraińska spółka macierzysta – oddział w Polsce

Stosownie do treści art. 3 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych podatnicy, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów, które osiągają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Natomiast zgodnie z art. 9a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych podatnicy, podatnicy dokonujący transakcji z podmiotami powiązanymi z tymi podatnikami – w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 – lub transakcji, w związku z którymi zapłacono 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, 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 uwzględnione zostały te inne czynniki;
6. określenie oczekiwanych przez podmiot obowiązków do sporządzenia dokumentacji korzyści
7. związanych z uzyskaniem świadczeń – w przypadku umów dotyczących świadczeń (w tym usług) o charakterze niematerialnym.

Powyższy obowiązek, na podstawie art. 9a ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych podatnicy, obejmuje transakcję lub transakcje między podmiotami powiązanymi, w których łączna kwota (lub jej równowartość) wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym łączna kwota wymagalnych w roku podatkowym świadczeń przekracza równowartość:

1. 100 000 euro – jeżeli wartość transakcji nie przekracza 20% kapitału zakładowego, określonego zgodnie z art. 16 ust. 7, albo
2. 30 000 euro – w przypadku świadczenia usług, sprzedaży lub udostępnienia wartości niematerialnych i prawnych, albo
3. 50 000 euro – w pozostałych przypadkach.

Ponadto, stosownie do art. 9a ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych podatnicy, obowiązek sporządzenia dokumentacji, o którym mowa w ust. 1, obejmuje również transakcję, w związku z którą zapłacono należności wynikające z takiej transakcji dokonywana jest bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, jeżeli łączna kwota (lub jej równowartość) wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym łączna kwota wymagalnych w roku podatkowym świadczeń przekracza równowartość 20 000 euro.

Zgodnie z art. 9a ust. 5a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – od dnia 1 stycznia 2007 r. przepisy powyższe stosuje się odpowiednio do podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2, prowadzących działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład.

W konsekwencji, podmioty zagraniczne uzyskujące dochody na terytorium Polski poprzez położony tutaj zakład obowiązane są prowadzić dokumentację podatkową, z której wynikać będzie, czy część dochodu uzyskiwana przez osobę zagraniczną, funkcjonalnie związana z działalnością tego zakładu, została temu zakładowi prawidłowo „przypisana”. Podkreślić należy, że obowiązek ten wynika wprost z powołanego art. 9a ust. 5a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Koszty pracownicze a podatek dochodowy od osób prawnych

Stosownie do treści art. 3 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, osoby fizyczne, jeżeli mają miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy).

Zgodnie z art. 3 ust. 1a cyt. wyżej ustawy, za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się osobę fizyczną, która:

1. posiada na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych) lub
2. przebywa na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym.

Natomiast zgodnie z art. 3 ust. 2a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, osoby fizyczne (np.: pracownicy ukraińscy), jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów (przychodów) osiągniętych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (ograniczony obowiązek podatkowy).

W myśl art. 3 ust. 2b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, za dochody (przychody) osiągnięte na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się w szczególności dochody (przychody) z:

1. pracy wykonywanej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na podstawie stosunku pracy, bez względu na miejsce wypłaty wynagrodzenia,
2. działalności wykonywanej osobiście na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (umowa zlecenia, umowa o dzieło), bez względu na miejsce wypłaty wynagrodzenia.

W myśl art. 4a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przepisy art. 3 ust. 1, 1a, 2a i 2b ustawy stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 Konwencji między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Ukrainy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Kijowie dnia 12 stycznia 1993 r., z uwzględnieniem postanowień artykułów 16, 18, 19 i 20 płace, uposażenia i inne podobne wynagrodzenia, które osoba mająca miejsce zamieszkania w Umawiającym się Państwie osiąga z pracy najemnej, podlegają opodatkowaniu tylko w tym Państwie, chyba że praca wykonywana jest w

drugim Umawiającym się Państwie. Jeżeli praca jest tam wykonywana, to osiągnięte za nią wynagrodzenie może być opodatkowane w tym drugim Państwie.

W myśl art. 15 ust. 2 Konwencji, bez względu na postanowienia ustępu 1, wynagrodzenia, jakie osoba mająca miejsce zamieszkania w Umawiającym się Państwie osiąga z pracy najemnej, wykonywanej w drugim Umawiającym się Państwie, podlegają opodatkowaniu tylko w pierwszym Państwie, jeżeli:

- a. odbiorca przebywa w drugim Państwie przez okres lub okresy nie przekraczające łącznie 183 dni podczas danego roku kalendarzowego oraz
- b. wynagrodzenia są wypłacane przez pracodawcę lub w imieniu pracodawcy, który nie ma miejsca zamieszkania lub siedziby w drugim Państwie, oraz
- c. wynagrodzenia nie są ponoszone przez zakład lub stałą placówkę, którą pracodawca posiada w drugim Państwie.

W konsekwencji powyższego, jeśli powyżej wymienione trzy warunki zostaną spełnione, to dochody ukraińskiego pracownika, tj. osoby fizycznej mającej miejsce zamieszkania na terytorium Ukrainy za okres wskazany w art. 15 ust. 2 lit. a Konwencji, nie będą podlegały opodatkowaniu w Polsce. Natomiast po przekroczeniu okresu 183 dni podczas danego roku kalendarzowego oddział, jako płatnik, zobowiązany będzie do obliczenia poboru zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych od całości przychodów uzyskanych przez pracownika w danym roku kalendarzowym na terenie Polski od tego pracodawcy, zgodnie z art. 31 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Opodatkowaniu w Polsce, zgodnie z ww. zasadami, podlegać będzie dochód jedynie za okres, w którym praca jest rzeczywiście wykonywana na terytorium Polski. Jeżeli więc wynagrodzenie otrzymywane przez ww. pracownika dotyczy pracy faktycznie wykonywanej zarówno w Polsce jak i w innych krajach, zasadnym jest przypisanie odpowiedniej wysokości wynagrodzenia w zależności od ilości dni, w których praca będzie faktycznie wykonywana na terytorium danego państwa.

Ustalone wynagrodzenie za dni pracy powinno odpowiadać ustalonym zgodnie z umową o pracę dniom pracy. Dni pracy rozumiane powinny być natomiast jako dni kalendarzowe minus wszystkie dni wolne od pracy zgodnie z zawartą umową o pracę (np. saboty, niedziele, ustawowe dni wolne od pracy).

Kwestie ubezpieczenia społecznego i zdrowotnego pracowników ukraińskich pracujących w Polsce

Polska zawarła z Ukrainą dwustronną umowę o zabezpieczeniu społecznym zapewniającą koordynację systemów zabezpieczenia społecznego obowiązujących w Polsce i na Ukrainie („Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Ukrainą o zabezpieczeniu społecznym, sporządzona w Kijowie dnia 18 maja 2012 r.”).

Ważniejszą zasadą wprowadzoną przez Umowę między Rzeczpospolitą Polską a Ukrainą o zabezpieczeniu społecznym, sporządzona w Kijowie dnia 18 maja 2012 r. jest możliwość utrzymania obowiązania przepisów o ubezpieczeniu społecznym i zdrowotnym. W sytuacji, gdy Ukraińiec zatrudniony u pracodawcy ukraińskiego, zostanie wysłany na terytorium Polski, celem wykonywania pracy na rachunek pracodawcy ukraińskiego, to ten pracownik ukraiński podlega ustawodawstwu ukraińskiemu w zakresie ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych, pod warunkiem, że przewidywany

okres wykonywania pracy nie przekracza 24 miesięcy. W określonych sytuacjach okres ten może być przedłużony do 36 miesięcy na wniosek złożony do polskiego Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, Centrala w Warszawie, przed upływem 24 miesięcy.

Zgodnie z porozumieniem administracyjnym w sprawie stosowania Umowy między Rzeczpospolitą Polską a Ukrainą o zabezpieczeniu społecznym, podpisanym w Kijowie dnia 18 maja 2012 r. na wniosek ukraińskiego pracodawcy, Ministerstwo Polityki Społecznej Ukrainy lub wyznaczona przez to Ministerstwo instytucja właściwa wydaje zaświadczenie potwierdzające, że pracownik podlega ustawodawstwu ukraińskiemu, ze wskazaniem okresu ważności takiego zaświadczenia. Zaświadczenie to jest dowodem, że ukraiński pracownik jest wyłączony spod polskiego ustawodawstwa w zakresie ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych. Kopię tego zaświadczenia dostaje ukraiński pracownik, ukraiński pracodawca oraz jedna z kopii przekazywana jest polskiemu Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych.

Podsumowanie

Zakładanie oddziału. Najistotniejsze elementy

Sprawdzić PKD spółki „matki” i ewentualne rozszerzenie, jeżeli stosunek prawny między oddziałem a państwa kontrahentem, uzasadnia konieczność utworzenia agencji pracy tymczasowej.

Zarejestrowanie oddziału w KRS – dane, które uprzednio należy przygotować to: siedziba oddziału, wskazanie osoby uprawnionej do reprezentacji, przedmiot działalności (zgodny)

Do wniosku o rejestrację należy załączyć:

1. Pełnomocnictwo ogólne dla osoby upoważnionej do reprezentacji spółki zagranicznej w oddziale (tłumaczenie przysięgłe)
2. Poświadczony notarialnie wzór podpisu ww. osoby,
3. Odpis umowy spółki (przetłumaczony i uwierzytelniony),
4. Odpis z ukraińskiego rejestru przedsiębiorstw (przetłumaczony i uwierzytelniony),
5. Opłata 500 za wpis + 100zł za ogłoszenie

W zależności od stosunku prawnego z kontrahentem możliwe, że trzeba by było uzyskać :

Wpis w *rejestrze podmiotów prowadzących agencje zatrudnienia* prowadzonego przez Marszałka Województwa, właściwego dla siedziby oddziału (200zł za wpis).

Zezwolenie na pracę „typ c” (ważność 3 lata)

Wniosek do Wojewody, na urzędowym formularzu. Należy przygotować następujące dokumenty:

1. Odpis z KRS oddziału zagranicznego;
2. Odpis z rejestru przedsiębiorców na Ukrainie (przetłumaczony przysięgłe i uwierzytelniony);
3. Kopię umowy spółki przedsiębiorcy zagranicznego – przetłumaczonej przysięgłe , a jeżeli w formie notarialnej to również uwierzytelnionej;
4. Kopię wszystkich stron paszportu pracownika;
5. Dowód wpłaty 50zł lub 100zł w zależności od okresu wykonywania pracy (poniżej/powyżej 3 miesięcy)
6. Wskazanie osoby na terytorium RP która przechowuje dokumentację pracowniczą i która jest upoważniona do reprezentowania pracodawcy wobec wojewody

Minimalne wynagrodzenie pracownika - 70% przeciętnego wynagrodzenia w województwie

Wiza w celu wykonywania pracy (ważność 1 rok)

Wizy udziela pracownikowi konsul, na podstawie wypełnionego formularza i następujących załączników:

1. Fotografia cudzoziemca
2. Uzyskane wcześniej zezwolenie na pracę
3. Dowód ubezpieczenia zdrowotnego – Wydane przez Ministerstwo Polityki Społecznej Ukrainy lub wyznaczoną stosownie do Ukraińskich przepisów instytucję podległą, zaświadczenie potwierdzające, że pracownik objęty jest ukraińskim ubezpieczeniem społecznym, lub dowód dobrowolnego ubezpieczenia w polskim ZUS.
4. Opłata konsularna (około 60euro)
5. Zaświadczenie o zatrudnieniu i wysokości zarobków
6. Paszport (2 wolne strony) i odpowiedni termin ważności (3miesiące więcej niż ważność wizy)

Oddział zagraniczny i podatki:

1. Jest placówką reprezentacyjną działającą w imieniu i na rzecz podmiotu zagranicznego;
2. Może wykonywać działalność w zakresie działalności przedsiębiorstwa zagranicznego dla którego został utworzony;
3. Musi prowadzić oddzielną rachunkowość;
4. W umowach należy posługiwać się oryginalną nazwą przedsiębiorstwa wraz z przetłumaczoną na język Polski formą prawną i dopiskiem "oddział w Polsce";
5. Stronom w czynnościach prawnych a zarazem podmiotem odpowiedzialnym jest zawsze „spółka matka”;
6. Na potrzeby VAT dokonuje się rejestracji całej zagranicznej spółki wraz z oddziałem, które łącznie należy uznać za jednego i tego samego podatnika;
7. Oddział spółki ukraińskiej w Polsce ma prawo do obniżenia VAT należnego o podatek naliczony, gdy prowadzi w Polsce działalność opodatkowaną podatkiem VAT;
8. Zasada neutralności VAT ma zagwarantować, że podatek płacony przez podatnika przy nabyciu towarów i usług wykorzystywanych w działalności gospodarczej nie będzie stanowił dla niego faktycznego kosztu (obciążenia finansowego);
9. Oddział spółki ukraińskiej, jako reprezentant przedsiębiorcy zagranicznego w Polsce, będzie widniał na fakturze zakupu po stronie nabywcy (na fakturze sprzedaży po stronie zbywcy) i ujmie kwotę podatku naliczonego wynikającą z tej faktury w rejestrze zakupu VAT oraz w deklaracji VAT;
10. Nie ma przeszkód, żeby na fakturze zakupu podać dane oddziału po stronie nabywcy (zbywcy), tj. jego nazwę, adres oraz numer NIP;
11. W Polsce, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych podlegają wyłącznie te zyski, które powstały w związku z działalnością wykonywaną poprzez oddział; opodatkowaniu nie podlegają natomiast zyski osiągnięte bezpośrednio przez centralę (spółkę ukraińską) lub inną jednostkę tego przedsiębiorstwa;
12. Zyski oddziału i spółki podlegają rozgraniczeniu w kontekście podatku. W Polsce opodatkowane będą jedynie zyski powstałe w związku z działalnością wykonywaną przez oddział. Oddziałowi należy przypisać takie zyski, które osiągnąłby, gdyby zamiast prowadzenia działalności na rzecz siedziby głównej swojego przedsiębiorstwa, prowadził transakcje z całkowicie odrębnym przedsiębiorstwem na normalnych warunkach i według cen przeważających na wolnym rynku;
13. Wzajemne rozliczenia pomiędzy oddziałem a spółką należą do obojętnych w kontekście przychodów i kosztów, gdyż są to przepływy wewnętrzne dokonywane w ramach jednego podmiotu;
14. Przy ustalaniu dochodu oddziału, należy stosować wszystkie obowiązujące uregulowania podatkowe, z zachowaniem zasady, według której zagraniczny oddział oraz spółka ukraińska stanowią ten sam podmiot. Zatem, oddział przy ustalaniu kosztów uzyskania przychodów, winien uwzględnić przepisy podatku dowodowego od osób prawnych, obowiązujące na terytorium Polski;
15. Oddział podlega obowiązkowi określonym w art. 27 ust.1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w tym w szczególności obowiązkowi składania w urzędzie skarbowym zeznania, według ustalonego wzoru, o wysokości dochodu (straty) osiągniętego w roku

podatkowym (CIT8) oraz obowiązkom określonym w art. 21 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w szczególności obowiązku przekazania do urzędu skarbowego sprawozdania finansowego wraz z opinią i raportem podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych oraz odpisu uchwały zgromadzenia zatwierdzającej sprawozdanie finansowe.

16. Oddział musi prowadzić dokumentację podatkową. Dokumentacja musi umożliwić sprawdzenie, czy część dochodu uzyskiwana przez osobę zagraniczną, funkcjonalnie związana z działalnością tego zakładu, została temu zakładowi prawidłowo „przypisana”.
17. Podatek dochodowy od osób fizycznych: osoby fizyczne (np.: pracownicy ukraińscy), jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów (przychodów) osiągniętych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Po przekroczeniu okresu 183 dni podczas danego roku kalendarzowego oddział, zobowiązany będzie do obliczenia poboru zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych od całości przychodów uzyskanych przez pracownika w danym roku kalendarzowym na terenie Polski od tego pracodawcy.