

2461-IBPP4.4512.82.16.1.PK - Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	2461-IBPP4.4512.82.16.1.PK
Data	2016.11.04
Autor	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
Temat	Ustawa o podatku od towarów i usług. Dział XI. Dokumentacja. Rozdział 1.Faktury
Istota interpretacji	Dokumentowanie korekt poziomu dochodowości

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2015r. poz. 613 ze zm.) oraz § 6 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2015 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz.U. z 2015 r. poz. 643) - Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach działający w imieniu Ministra Rozwoju i Finansów stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z 1 sierpnia 2016 r. (data wpływu 8 sierpnia 2016 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w przedmiocie dokumentowania korekt poziomu dochodowości – **jest prawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 8 sierpnia 2016 r. wpłynął ww. wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od towarów i usług, w przedmiocie dokumentowania korekt poziomu dochodowości.

We wniosku przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe:

Wnioskodawca należy do międzynarodowej Grupy (dalej: „Grupa”) będącym jednym z największych oraz najbardziej cenionych i rozpoznawalnych dostawców pojazdów, usług oraz rozwiązań branży motoryzacyjnej zarówno w Polsce, jak i na świecie.

W ramach Grupy Wnioskodawca funkcjonuje jako jeden z producentów dostarczając, na mocy zawartej umowy (dalej „Umowa”) wyprodukowane przez siebie wyroby gotowe w postaci samochodów osobowych do jednostki z Grupy działającej pod nazwą OGG mającej swoją siedzibę na terytorium Niemiec, która prowadzi działania z zakresu dalszego rozdysponowania pojazdów na poszczególne rynki w zależności od zapotrzebowania oraz pełni funkcję centralnego koordynatora zapewniającego osiągnięcie odpowiedniej wysokości dochodów przez wszystkich producentów marki w Europie.

W ramach zaimplementowanej w Grupie polityki cen transferowych gwarantującej rynkowy przebieg transakcji (tzw. zasada arm’s length) dokonywanych pomiędzy producentami, w tym Spółką, a OGG przyjęto sposób rozliczeń umożliwiający okresową weryfikację osiągniętych przez strony dochodów oraz, w razie konieczności, dopasowanie ich do wielkości rynkowych. Zastosowany system rozliczeń umożliwia zatem dostosowanie poziomu dochodowości zawieranych transakcji adekwatnie do pełnionych przez strony funkcji, ponoszonych ryzyk oraz zaangażowanych aktywów. Przyjęty mechanizm składa się z następujących, przedstawionych poniżej etapów.

Etap I - fakturowanie w trakcie roku

W ramach tego etapu Wnioskodawca, w trakcie roku obrachunkowego, wystawia na rzecz OGG faktury miesięczne dokumentujące sprzedaż wytworzonych samochodów. Zgodnie z zawartą pomiędzy stronami Umową kwoty wykazywane na tych fakturach obliczane są w oparciu o planowany koszt wytworzenia ustalany przez Spółkę na podstawie poniesionych przez nią kosztów rzeczywistych,

dostępnych w poprzednim okresie rozliczeniowym tj. w poprzednim miesiącu (a zatem na bazie kosztów historycznych). Należne wynagrodzenie powiększane jest o stosowny narzut, rozumiany jako procentowy współczynnik, odzwierciedlający stopień zwrotu na zaangażowanym przez Wnioskodawcę kapitale pracującym. Wysokość tego wskaźnika ustalana jest w oparciu o przeprowadzane przez niezależne firmy konsultingowe, na zlecenie OGG, rzetelne analizy porównawcze (tzw. benchmarking study). Analizy te przeprowadzane są dla producentów mających siedzibę swojej działalności w konkretnym regionie geograficznym, a ich wyniki uzależnione są od szeregu zmiennych oraz wskaźników towarzyszących mających wpływ na ustalenie końcowego przedziału w jakim powinien mieścić się zastosowany do rozliczeń pomiędzy stronami współczynnik. Wysokość wskaźnika podlega corocznej weryfikacji oraz, w razie potrzeby, aktualizacji. Po zakończeniu każdego miesiąca zafakturowane na podstawie planu koszty zestawiane są z kosztami faktycznie poniesionymi w danym okresie rozliczeniowym. Dane na temat kosztów rzeczywistych uzyskiwane są z systemu komputerowego stosowanego do rozliczeń kosztów produkcji. Zafakturowane i obliczone w oparciu o koszty planowane faktury sprzedażowe podlegają wówczas stosownej korekcie w celu urealnienia podstawy ich obliczenia czyli kosztów planowanych do wielkości kosztów rzeczywiście poniesionych; a Wnioskodawca wystawia korekty zbiorcze w stosunku do faktur wystawianych w trakcie miesiąca. Zbiorcze faktury korygujące generowane są z podziałem na konkretne grupy asortymentowe (np. konkretny model samochodu) i mogą mieć zarówno charakter zmniejszający, jak i zwiększający w zależności od stosunku kosztów planowanych do rzeczywiście poniesionych. Należy zaznaczyć, że obecnie faktury generowane na rzecz OGG wystawiane są w PLN. Od października 2016 roku Spółka planuje dokonywanie rozliczeń w walucie EUR, stosowanej powszechnie do rozliczeń pomiędzy jednostkami działającymi w ramach Grupy.

Etap II - korekta cen transferowych

Kolejny etap ma miejsce po zakończeniu roku obrachunkowego. Wówczas Spółka ma możliwość faktycznego zweryfikowania i obliczenia całości kosztów produkcji poniesionych w trakcie roku. W tym czasie możliwa jest również realna ocena wielkości kapitału pracującego zaangażowanego w proces produkcyjny w danym okresie.

Wówczas, zgodnie z zapisami zawartymi w Umowie oraz przyjętą polityką cen transferowych, następuje weryfikacja wielkości osiągniętego w trakcie roku zwrotu na zaangażowanym kapitale pracującym. W przypadku, gdy po stronie Wnioskodawcy konieczne będzie dokonanie odpowiedniej korekty w celu zapewnienia przestrzegania przepisów lokalnych dotyczących cen transferowych, wówczas OGG dokona płatności w kwocie korekty. Podobnie sytuacja przedstawia się, gdy korekty takiej będzie wymagała OGG. W takim przypadku to Spółka dokona na rzecz OGG płatności w kwocie korekty w celu zapewnienia przestrzegania przepisów lokalnych dotyczących cen transferowych. Stosowane korekty mają również na celu utrzymanie na odpowiednim poziomie dochodów generowanych przez producentów, w tym Wnioskodawcę, oraz OGG, co przyczynia się do minimalizacji ryzyka ponoszonego przez producentów, jak również do zachowania ciągłości prowadzonej w ramach Grupy działalności oraz zapewnienia jej stabilnego rozwoju.

Mając zatem na względzie przytoczony powyżej opis, w trakcie rozliczeń dokonywanych pomiędzy Spółką a OGG, może wystąpić sytuacja, w której rzeczywisty poziom osiągniętej przez Wnioskodawcę dochodowości z działalności produkcyjnej będzie się różnił od przyjętych w Umowie założeń, w wyniku czego nie będzie on odpowiadał zasadzie rynkowości. Różnice takie mogą wynikać z szeregu czynników mających wpływ na funkcjonowanie Wnioskodawcy, jako zakładu produkcyjnego, do których możemy zaliczyć: niestabilną sytuację na rynku motoryzacyjnym powodującą różnice pomiędzy planowanym, a rzeczywistym wolumenem produkcji, dodatkowe koszty ponoszone w związku ze zmianami w stosowanej technologii, brak wymaganej jakości podzespołów, przestoje spowodowane czynnikami losowymi, wpływ otoczenia konkurencyjnego, zmiany w zamówionym asortymencie, czy też pozostałe czynniki makroekonomiczne. Należy zauważyć, że wszystkie czynniki wymienione powyżej mogą mieć istotny wpływ na rentowność zaangażowanego kapitału pracującego oraz nie są

one możliwe do przewidzenia w ciągu roku, w trakcie procesu produkcyjnego. W celu wyrównania dochodowości strony ustaliły, że będą okresowo, raz w roku, weryfikowały poziom osiągniętego na kapitale pracującym dochodu i w razie potrzeby dostosują go stosownymi korektami do poziomu zapewniającego utrzymanie zasady arm's length, czyli do poziomu wskaźnika procentowego ustalanego na zasadach opisanych w etapie I.

Podsumowując zatem powyższe, w momencie, gdy na skutek prowadzonej przez Wnioskodawcę działalności operacyjnej poziom wygenerowanego zysku okaże się być za wysoki, lub też zbyt niski w stosunku do zakładanego, określonego w Umowie poziomu rynkowego, to wówczas Spółka wystawi dokument korygujący na odpowiednią kwotę. Wartość korekty weryfikowana jest dwuetapowo, gdyż najpierw stosownych obliczeń na podstawie posiadanych informacji dokonuje OGG, a następnie już na poziomie Wnioskodawcy odpowiedni zespół weryfikuje obliczenia, dokonuje właściwych zapisów i końcowo wystawia zbiorcze korekty urealnijające całkowitą wartość osiągniętego poziomu dochodowości do poziomu rynkowego (tzw. korekta cen transferowych).

Podkreślenia wymaga również fakt, że kwota dokonywanej korekty cen transferowych, niezależnie od jej charakteru zmniejszającego lub też zwiększającego, nie odnosi się w żaden sposób do którejkolwiek z dostaw dokonywanych w trakcie roku przez Spółkę, a co za tym idzie wystawiona zbiorcza korekta nie może zostać przypisana do żadnej z wystawionych w tym okresie faktur. Na wysokość korekty nie mają zatem wpływu poszczególne pozycje wykazane na fakturach ani też zastosowane ceny, a jedynie czynniki opisane w etapie II, na które Wykonawca nie miał wpływu oraz których zaistnienia nie mógł przewidzieć, a które miały bezpośredni wpływ na osiągnięty poziom dochodowości rozumiany jako dochód całkowity (będący skutkiem wszystkich transakcji zawieranych z OGG w ciągu roku), który na koniec roku musi zostać skorygowany w celu zachowania zasady arm's length.

W związku z powyższym zadano następujące pytania:

1. Czy Spółka uprawniona będzie do dokumentowania corocznych korekt cen transferowych (korekt poziomu dochodowości) w ramach transakcji z podmiotem funkcjonującym w obrębie Grupy za pomocą dokumentu księgowego niestanowiącego w rozumieniu Ustawy VAT faktury, w tym w szczególności za pomocą not księgowych (uznaniowych lub obciążeniowych)?
2. W przypadku negatywnej odpowiedzi na pytanie numer 1 dotyczące możliwości zastosowania not księgowych, Spółka zwraca się z pytaniem po jakim kursie, w związku z planowaną zmianą waluty rozliczeń, powinna ona wycenić wystawione na rzecz OGG roczne faktury korygujące poziom dochodowości?

Zdaniem wnioskodawcy:

Ad. 1

Będzie ona uprawniona do dokumentowania corocznych korekt cen transferowych (korekt poziomu dochodowości) dotyczących transakcji z podmiotem funkcjonującym w ramach grupy za pomocą not księgowych, niestanowiących w rozumieniu Ustawy VAT faktur.

Zgodnie z przedstawionym powyżej opisem zdarzenia przyszłego Spółka, jako jeden z producentów działających w ramach Grupy, będzie wystawiać na rzecz OGG, po zakończeniu roku obrachunkowego, dokumenty korygujące zapewniające osiągnięcie określonego zapisami Umowy, rynkowego poziomu dochodowości. Wyrównanie to, rozumiane jako korekta cen transferowych, nie jest wynikiem dokonanych uprzednio na rzecz OGG dostaw i uwarunkowane jest zupełnie innymi czynnikami mającymi wpływ na funkcjonowanie Spółki jako zakładu produkcyjnego. Wobec tego wyrównanie to nie ma wpływu na określenie podstawy opodatkowania wykazanej w fakturach sprzedażowych na rzecz OGG stanowiąc tym samym zupełnie odrębną czynność odnoszącą się do wygenerowanego w trakcie roku zysku jako wartości całkowitej.

Odnosząc powyższe na grunt przepisów Ustawy VAT należy stwierdzić, że zgodnie z art. 5 ust. 1 Ustawy VAT [ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 710, ze zm.)], opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają:

1. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju,
2. eksport towarów,
3. import towarów na terytorium kraju,
4. wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju,
5. wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

Przez dostawę towarów, z kolei, należy rozumieć, zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy o VAT, przeniesienie prawa do rozporządzenia towarami jak właściciel (...). Natomiast świadczenie usług, zgodnie z treścią art. 8 ust. 1 ustawy o VAT, to każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 (...)

W związku z powyższymi regulacjami, aby dana czynność została uznana za podlegającą opodatkowaniu VAT pomiędzy jej stronami musi zaistnieć świadczenie wzajemne, w ramach którego jedna ze stron zobowiązuje się do wykonania określonej czynności (lub jej zaniechania), a druga natomiast do wniesienia stosownej opłaty w postaci materialnej, czy też świadczenia wzajemnego. W odniesieniu do przedstawionego zdarzenia przyszłego, należy stwierdzić, że wyrównanie poziomu dochodowości pomiędzy Wnioskodawcą a OGG nie będzie związane z żadnym świadczeniem ze strony drugiego podmiotu. Wyrównanie dochodowości będzie wynikiem jedynie osiągnięcia, lub też braku wygenerowania przez Spółkę stosownego poziomu dochodu bez spełnienia dodatkowych warunków przez którąkolwiek ze stron. Po dokonaniu odpowiednich kalkulacji i stwierdzeniu wysokości osiągniętego dochodu wystawiana będzie nota uznaniowa lub obciążeniowa bez konieczności wykonania świadczenia wzajemnego. Ponadto w trakcie danego okresu rozliczeniowego strony nie są w stanie ustalić, w jaki sposób ukształtuje się korekta i czy to Wnioskodawca będzie wypłacał wyrównanie, czy też będzie ono wnoszone przez OGG. W trakcie roku oraz w momencie dokonania rozliczenia nie są podejmowane żadne dodatkowe działania czy to w postaci dostawy towarów, czy też świadczenia usług, z którymi wiązałyby się dokonywana korekta cen transferowych. W takich okolicznościach nie sposób zatem wskazać występowania jakiegokolwiek stosunku prawnego pomiędzy świadczącym usługę (dostarczającym towary) a odbiorcą oraz wynikającej z tego stosunku odpłatności rozumianej jako wynagrodzenie. Należy zatem wyciągnąć wniosek, że dokonywanie tego typu wyrównywania poziomu dochodowości nie będzie podlegało opodatkowaniu VAT.

W takim wypadku, odnosząc się do zasadności zastosowania przez Wnioskodawcę noty księgowej, jako właściwego dokumentu rozliczeniowego trzeba wskazać, że zgodnie z art. 1 Ustawy VAT, reguluje ona jedynie opodatkowanie podatkiem od towarów i usług, a zatem czynności niepodlegające VAT, w tym również wskazane powyżej wyrównanie dochodowości, są poza jej zakresem i nie znajdują do takich czynności zastosowania przepisy Działu XI „Dokumentacja”, Rozdziału 1 „Faktury”.

Biorąc zatem pod uwagę przedstawione zdarzenie przyszłe oraz obowiązujące przepisy prawa wystawienie przez Spółkę dokumentów rozliczeniowych, których bezpośrednim celem będzie wyrównanie poziomu dochodowości jako wartości całkowitej osiągniętej w trakcie roku w oparciu o przyjęte zasady wynikające z polityki cen transferowych nie będzie podlegało opodatkowaniu VAT i nie powinno być dokumentowane za pomocą faktury. W konsekwencji dokumentem rozliczeniowym potwierdzającym dokonanie tego typu rozliczeń może być dokument księgowy niebędący fakturą, w tym w szczególności nota księgową (uznaniowa lub obciążeniowa).

Dodatkowym argumentem przemawiającym za wprowadzeniem tego typu rozliczeń wynikających z wyrównania poziomu dochodowości jest stosowanie w tym zakresie not księgowych przez pozostałe podmioty działające w ramach Grupy. Rozwiązanie takie przyczyni się zatem do znacznego ułatwienia

wzajemnych rozliczeń rocznych, ale przede wszystkim umożliwi należyte wykonanie obowiązków narzuconych przepisami prawa dotyczących rynkowości transakcji, a co za tym idzie wpłynie na transparentność oraz rzetelność wszystkich rozliczeń oraz prowadzonej dokumentacji podatkowej.

Prawidłowość takiego stanowiska potwierdzają interpretacje indywidualne prawa podatkowego, np. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 15 lutego 2016 r. (sygn. IPPP3/4512-1048/15-2/JF), interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 2 czerwca 2016 r. (sygn. ILPP4/4512-1-120/16-2/PR), czy też interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 29 grudnia 2015 r. (sygn. ILPP4/4512-1-330/15-2/BA).

Ad. 2

W przypadku kiedy konieczne stałoby się wystawianie zbiorczych faktur korygujących w stosunku do rozliczeń przeprowadzanych w związku z wyrównaniem dochodowości, wówczas począwszy od października 2016 roku konieczne będzie stosowanie odpowiedniego kursu do wystawianych korekt. Zdaniem Wnioskodawcy kursem właściwym w przypadku ewentualnej konieczności wystawiania faktur korygujących będzie kurs średni waluty obcej (EUR) ogłaszany przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia zbiorczej faktury korygującej.

Zgodnie z orzeczeniami Sądów Administracyjnych oraz interpretacjami indywidualnymi wydawanymi przez Ministra Finansów w sytuacji przedstawionej w opisie zdarzenia przyszłego koniecznym w celu przyjęcia właściwego kursu dla przeliczenia waluty staje się ustalenie, czy podwyższenie lub obniżenie wartości dostaw dokumentowanych w trakcie roku stanowią okoliczności istniejące już w momencie wystawienia faktury pierwotnej czy też zostały one ujawnione później i Wnioskodawca nie miał na nie żadnego wpływu. Wystawianie faktur korygujących regulowane jest przez art. 106j Ustawy VAT, który dopuszcza możliwość wystawienia przez podatnika jednej zbiorczej faktury korygującej w stosunku do większej ilości wystawionych wcześniej faktur pierwotnych pod warunkiem spełnienia wymogów określonych w art. 106j ust. 2 Ustawy VAT.

Jak wynika z opisu zdarzenia przyszłego Wnioskodawca nie będzie miał możliwości ustalenia przyczyny korekty w momencie wystawiania faktur pierwotnych. Zgodnie bowiem z przyjętą polityką cen transferowych korekta dochodowości służąca wyrównaniu osiągniętego dochodu przeprowadzana jest na koniec roku po dokonaniu stosownych kalkulacji oraz analiz. Dopiero wówczas ostateczny wpływ na poziom dochodowości wszystkich poniższych czynników:

- niestabilnej sytuacji na rynku motoryzacyjnym powodującej różnice pomiędzy planowanym, a rzeczywistym wolumenem produkcji,
- dodatkowych kosztów ponoszonych w związku ze zmianami w stosowanej technologii,
- braku wymaganej jakości podzespołów,
- przestojów spowodowanych czynnikami losowymi,
- wpływu otoczenia konkurencyjnego,
- zmian w zamówionym asortymencie,
- pozostałych czynników makroekonomicznych,

zostaje ujawniony i jego wartość może zostać realnie oszacowana i skorygowana do wartości rynkowej za pomocą zbiorczej faktury korygującej. Ponadto przeprowadzana korekta nie jest wynikiem pomyłki, błędu lub innej przyczyny, która istniała już w dacie wystawienia faktury pierwotnej. W ocenie Wnioskodawcy, skoro wpływ wskazanych powyżej czynników na poziom uzyskanej dochodowości był niemożliwy do ujawnienia w trakcie wystawiania faktur pierwotnych prawidłowym będzie rozliczenie wystawionej faktury korygującej na bieżąco.

Zgodnie natomiast z art. 31a ust. 1 w przypadku gdy kwoty stosowane do określenia podstawy opodatkowania są określone w walucie obcej, przeliczenia na złote dokonuje się według kursu

średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego. Podatnik może wybrać sposób przeliczania tych kwot na złote według ostatniego kursu wymiany opublikowanego przez Europejski Bank Centralny na ostatni dzień poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego; w takim przypadku waluty inne niż euro przelicza się z zastosowaniem kursu wymiany każdej z nich względem euro.

Przepis ten ma zastosowanie w przypadku gdy podstawa opodatkowania wyrażona jest w walucie obcej i w takich właśnie przypadkach zastosowanie ma średni kurs danej waluty obcej ogłoszony przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego.

Odnosząc powyższy przepis do sytuacji opisanej przez Spółkę należy stwierdzić, że skoro faktura korygująca zostanie rozliczona na bieżąco, tzn. obowiązek podatkowy powstanie w okresie bieżącym, to wówczas prawidłowym będzie zastosowanie przez Wnioskodawcę średniego kursu waluty obcej (EUR) ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia zbiorczej faktury korygującej.

Prawidłowość takiego stanowiska potwierdzają interpretacje indywidualne prawa podatkowego, np. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 12 czerwca 2016 r. (sygn. IBPP2/4512-245/15/BW), interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 30 kwietnia 2015 r. (sygn. ILPP4/4512-1-32/15-2/BA), czy też interpretacja zmieniająca wydana przez Ministra Finansów z 25 lutego 2014 r. (sygn. PT8/033/178/653/12/14/WCX/RD-I 8386).

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przeszłego w zakresie pytania nr 1 uznaje się za prawidłowe.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 710 ze zm.), zwanej dalej ustawą o VAT, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, podlegają:

1. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;
2. eksport towarów;
3. import towarów na terytorium kraju;
4. wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju;
5. wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

W myśl art. 7 ust. 1 ustawy przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

Z kolei art. 9 ust. 1 ustawy stanowi, że przez wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 4, rozumie się nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu przez dokonującego dostawy, nabywcę towarów lub na ich rzecz.

Natomiast art. 2 pkt 7 ustawy stanowi, że ilekroć w dalszych przepisach jest mowa o imporcie towarów – rozumie się przez to przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium Unii Europejskiej.

Stosownie do art. 8 ust. 1 ww. ustawy przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7, w tym również:

1. przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej;
2. zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji;
3. świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa.

Pod pojęciem usługi (świadczenia), w myśl art. 8 ust. 1 ustawy, należy rozumieć każde zachowanie, na które składać się może zarówno działanie (uczynienie, wykonanie czegoś), jak i zaniechanie (nieczynienie, bądź też tolerowanie, znoszenie określonych stanów rzeczy).

Należy jednak zaznaczyć, że nie każde działanie, powstrzymanie się od działania, czy tolerowanie czynności lub sytuacji może zostać uznane za usługę, w rozumieniu przepisów ustawy.

Aby tak się stało muszą zostać spełnione łącznie następujące warunki:

1. w następstwie zobowiązania, w wykonaniu którego usługa jest świadczona, druga strona (nabywca) jest bezpośrednim beneficjentem świadczenia,
2. świadczonej usłudze odpowiada świadczenie wzajemne ze strony nabywcy (wynagrodzenie).

Należy podkreślić, że oba ww. warunki winny być spełnione łącznie, aby świadczenie podlegało, jako usługa, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Aby dana usługa podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, musi istnieć bezpośredni związek o charakterze przyczynowym, pomiędzy świadczoną usługą a otrzymanym świadczeniem wzajemnym, w ten sposób, że zapłacone kwoty stanowią rzeczywiste wynagrodzenie za wyodrębnioną usługę świadczoną w ramach stosunku prawnego lub dochodzi do wymiany świadczeń wzajemnych. Otrzymana zapłata powinna być konsekwencją wykonania świadczenia. Wynagrodzenie musi być należne za wykonanie tego świadczenia.

Z opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca funkcjonuje w ramach Grupy i jako jeden z producentów dostarcza, na mocy zawartej Umowa wyprodukowane przez siebie wyroby gotowe do jednostki z Grupy działającej pod nazwą OGG mającej swoją siedzibę na terytorium Niemiec, która prowadzi działania z zakresu dalszego rozdysponowania pojazdów na poszczególne rynki w zależności od zapotrzebowania oraz pełni funkcję centralnego koordynatora zapewniającego osiągnięcie odpowiedniej wysokości dochodów przez wszystkich producentów marki w Europie.

W ramach zaimplementowanej w Grupie polityki cen transferowych gwarantującej rynkowy przebieg transakcji (tzw. zasada arm's length) dokonywanych pomiędzy producentami, w tym Spółką, a OGG przyjęto sposób rozliczeń umożliwiający okresową weryfikację osiąganych przez strony dochodów oraz, w razie konieczności, dopasowanie ich do wielkości rynkowych. Zastosowany system rozliczeń umożliwia zatem dostosowanie poziomu dochodowości zawieranych transakcji adekwatnie do pełnionych przez strony funkcji, ponoszonych ryzyk oraz zaangażowanych aktywów. Przyjęty mechanizm składa się z dwóch etapów.

Na pierwszym etapie, w trakcie roku obrachunkowego, wystawia na rzecz OGG faktury miesięczne dokumentujące sprzedaż wytworzonych samochodów. Zgodnie z zawartą pomiędzy stronami Umową kwoty wykazywane na tych fakturach obliczane są w oparciu o planowany koszt wytworzenia ustalany przez Spółkę na podstawie poniesionych przez nią kosztów rzeczywistych, dostępnych w poprzednim okresie rozliczeniowym tj. w poprzednim miesiącu. Należne wynagrodzenie powiększane jest o stosowny narzut, rozumiany jako procentowy współczynnik, odzwierciedlający stopień zwrotu na zaangażowanym przez Wnioskodawcę kapitale pracującym. Wysokość wskaźnika podlega corocznej weryfikacji oraz, w razie potrzeby, aktualizacji. Po zakończeniu każdego miesiąca zafakturowane na podstawie planu koszty zestawiane są z kosztami faktycznie poniesionymi w danym okresie rozliczeniowym.. Zafakturowane i obliczone w oparciu o koszty planowane faktury sprzedażowe podlegają wówczas stosownej korekcie w celu urealnienia podstawy ich obliczenia czyli kosztów

planowanych do wielkości kosztów rzeczywiście poniesionych, a Wnioskodawca wystawia korekty zbiorcze w stosunku do faktur wystawianych w trakcie miesiąca. Zbiorcze faktury korygujące generowane są z podziałem na konkretne grupy asortymentowe (np. konkretny model samochodu) i mogą mieć zarówno charakter zmniejszający, jak i zwiększający w zależności od stosunku kosztów planowanych do rzeczywiście poniesionych.

Drugie etap korekty rozliczeń pomiędzy Wnioskodawca a OGG dotyczy sytuacji gdy wyniku działalności operacyjnej poziom wygenerowanego zysku okaże się być za wysoki, lub też zbyt niski w stosunku do zakładanego, określonego w Umowie poziomu rynkowego i wówczas Spółka wystawi dokument korygujący na odpowiednią kwotę. Wartość korekty weryfikowana jest dwuetapowo, gdyż najpierw stosownych obliczeń na podstawie posiadanych informacji dokonuje OGG, a następnie już na poziomie Wnioskodawcy odpowiedni zespół weryfikuje obliczenia, dokonuje właściwych zapisów i końcowo wystawia zbiorcze korekty urealnijające całkowitą wartość osiągniętego poziomu dochodowości do poziomu rynkowego (tzw. korekta cen transferowych).

Kwota dokonywanej korekty cen transferowych, niezależnie od jej charakteru zmniejszającego lub też zwiększającego, nie odnosi się w żaden sposób do którejkolwiek z dostaw dokonywanych w trakcie roku przez Spółkę, a co za tym idzie wystawiona zbiorcza korekta nie może zostać przypisana do żadnej z wystawionych w tym okresie faktur. Na wysokość korekty nie mają zatem wpływu poszczególne pozycje wykazane na fakturach ani też zastosowane ceny, a jedynie czynniki opisane w etapie II, na które Wykonawca nie miał wpływu oraz których zaistnienia nie mógł przewidzieć, a które miały bezpośredni wpływ na osiągnięty poziom dochodowości rozumiany jako dochód całkowity (będący skutkiem wszystkich transakcji zawieranych z OGG w ciągu roku), który na koniec roku musi zostać skorygowany w celu zachowania zasady arm's length.

Wątpliwości Spółki dotyczą etapu II tj. opodatkowania korekty wzajemnych rozliczeń polegającej na wyrównaniu (w górę lub w dół) zakładanego poziomu dochodowości na sprzedaży produktów i dokumentowania corocznych korekt cen transferowych.

Na tle powołanych przepisów należy ustalić czy korekta wzajemnych rozliczeń (korekta cen transferowych) będzie miała wpływ na opodatkowanie podatkiem od towarów i usług, tj. czy zachodzi powiązanie pomiędzy wyrównaniem dochodowości a kwotą należną za konkretne zakupione towary.

Na wstępie warto zauważyć, że zasada pełnej konkurencji (the arm's length principle), jest międzynarodową normą uzgodnioną przez państwa członkowskie OECD i powinna być przez nie stosowana w celu ustalania cen transferu dla celów podatkowych.

Zasada ta została określona w art. 9 ust. 1 Modelowej Konwencji w Sprawie Podatku od Dochodu i Majątku OECD, która stanowi podstawę dwustronnych konwencji podatkowych zawieranych pomiędzy państwami członkowskim OECD oraz między krajami nieczłonkowskimi. Ww. przepis stanowi, że:

„jeżeli [...] między dwoma przedsiębiorstwami w zakresie ich stosunków handlowych lub finansowych, zostaną omówione lub narzucone warunki, które różnią się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne przedsiębiorstwa, wówczas zyski, które osiągnęłyby jedno z przedsiębiorstw bez tych warunków, ale z powodu tych warunków ich nie osiągnęło, mogą być uznane za zyski tego przedsiębiorstwa i odpowiednio opodatkowane”. Tak wyrażona zasada pełnej konkurencji została przeniesiona na grunt polskiego prawa i zapisana art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15 lutego 1992 r. (t.j. z dnia 30 maja 2014 r. Dz.U. z 2014 r. poz. 851))

Zasada pełnej konkurencji przyjmuje pewną fikcję prawną, w ramach której, traktuje członków grupy wielonarodowej jako samodzielne podmioty, nie zaś jako połączone ze sobą części jednego przedsiębiorstwa. Z tego względu główny nacisk kładziony jest w niej na istotę transakcji realizowanej przez takie podmioty oraz na fakt czy umówione przez strony warunki można uznać za rynkowe. Pociąga to za sobą wymóg przeprowadzenia analizy porównywalności, co stanowi sedno stosowania zasady pełnej konkurencji.

Analiza porównywalności wprowadza konieczność przeprowadzenia porównania między warunkami ustalonymi lub narzuconymi pomiędzy podmiotami powiązanymi, a takimi jakie byłyby ustalone między przedsiębiorstwami niezależnymi. Głównym celem stosowania zasady pełnej konkurencji jest układanie stosunków handlowych i finansowych pomiędzy podmiotami powiązanymi w taki sposób, by odtworzyć w obrotach między nimi warunki zasad rynkowych. Dzięki takiemu podejściu zasada ta zapewnia równe traktowanie pod względem podatkowym przedsiębiorstw powiązanych i jednostek niezależnych.

Jak wynika z przedstawionego zdarzenia przyszłego strony wprowadziły mechanizm ustalania dochodowości z uwzględnieniem korygowania wzajemnych rozliczeń. Po zakończeniu roku dochodowość Spółki podlegać będzie weryfikacji, a odchylenia od założonego poziomu będą korygowane (w dół albo w górę). Kwota korekty dochodowości nie będzie miała bezpośredniego przełożenia na ceny zakupionych produktów, nie będzie odwoływać się do konkretnych faktur zakupowych, poszczególnych pozycji tych faktur, czy też cen pierwotnie stosowanych. Ponadto wyrównanie dochodowości Spółki za dany rok finansowy nie będzie się odnosić do konkretnych zdarzeń z przeszłości, ale do ogółu zdarzeń mających wpływ na dochodowość stron, jakie będą miały miejsce po stronie Spółki w danym roku.

Należy zatem stwierdzić, że jeśli wystawiony dokument nie odnosi się do konkretnych faktur zakupowych, poszczególnych pozycji tych faktur, czy też cen pierwotnie stosowanych, to dokonana lub otrzymana przez Spółkę płatność (wyłacone wyrównanie) w związku z korektą dochodowości, nie będzie zobowiązywała Spółki do opodatkowania tego zdarzenia podatkiem VAT. Powyższe będzie miało miejsce jeżeli wyrównanie dochodowości nie jest wynikiem błędu żadnej ze stron, a jego wysokość nie była i nie mogła być znana w okresach wcześniejszych niż następuje rozliczenie dokumentem korygującym między Spółką a OGG.

W takiej sytuacji korekta wzajemnych rozliczeń polegająca na wyrównaniu (w górę albo w dół) zakładanego poziomu dochodowości nie stanowi wynagrodzenia za usługę w rozumieniu ustawy o VAT, przez co działania te pozostają poza zakresem ustawy. Tym samym jeśli wyrównanie dochodowości do ustalonego między Spółką a OGG poziomu nie wiąże się z jakimkolwiek świadczeniem ze strony drugiego podmiotu i nie istnieje określone działanie stanowiące wzajemne świadczenie w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, które stanowi świadczenie usług, korekta cen transferowych pozostaje poza zakresem ustawy o VAT.

W konsekwencji, biorąc pod uwagę powyższe ustalenia uznać należy, że otrzymanie dokumentu korygującego dochodowość Spółki za dany okres do poziomu rynkowego, którego przyczyną wystawienia jest konieczność dokonania korekty dochodowości ogółem w oparciu o przesłanki wynikające z przyjętej polityki cen transferowych, nie będzie stanowiła zdarzenia podlegającego opodatkowaniu, ponieważ wyrównanie do ustalonego poziomu dochodowości (zarówno w górę, jak i w dół) pozostanie bez wpływu na zakres opodatkowania dostarczanych towarów.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy, że wyrównanie dochodowości Spółki będzie pozostawać poza zakresem opodatkowania VAT – należało uznać za prawidłowe.

Odnośnie dokumentowania zdarzeń fakturami VAT należy wskazać, że zgodnie z art. 106b ust. 1 ustawy o VAT podatnik jest obowiązany wystawić fakturę dokumentującą:

1. sprzedaż, a także dostawę towarów i świadczenie usług, o których mowa w art. 106a pkt 2, dokonywane przez niego na rzecz innego podatnika podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem;
2. sprzedaż wysyłkową z terytorium kraju i sprzedaż wysyłkową na terytorium kraju na rzecz podmiotu innego niż wskazany w pkt 1;
3. wewnątrzwspólnotową dostawę towarów na rzecz podmiotu innego niż wskazany w pkt 1;

- otrzymanie przez niego całości lub części zapłaty przed dokonaniem czynności, o których mowa w pkt 1 i 2, z wyjątkiem przypadku, gdy zapłata dotyczy wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów lub czynności, dla których obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 4.

Przez sprzedaż należy rozumieć – w myśl art. 2 pkt 22 ustawy o VAT – odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów.

Natomiast ogólne regulacje dotyczące danych, jakie powinny zawierać faktury, zostały określone w art. 106e ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług.

Z powyższych przepisów wynika, że faktury są dokumentami sformalizowanymi i muszą być wystawione zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa krajowego w tym względzie. Prawidłowość materialnoprawna faktury zachodzi, jeżeli odzwierciedla w sposób prawidłowy zdarzenie gospodarcze. Faktura potwierdza zaistniałe zdarzenia gospodarcze, a jej elementy formalne wymagane przez art. 106e ust. 1 ustawy o VAT, mają znaczenie dowodowe.

Ponieważ, jak stwierdzono powyżej, wyrównanie dochodowości Spółki będzie pozostawać poza zakresem opodatkowania VAT, tym samym brak będzie podstaw do wystawienia przez Wnioskodawcę faktur VAT dokumentujących te zdarzenia, bowiem – jak wynika z powołanego wyżej przepisu z art. 106b ust. 1 ustawy o VAT – faktury są dowodem dokumentującym sprzedaż. W konsekwencji zdarzenia te nie powinny być dokumentowane fakturami VAT.

Jednocześnie należy zaznaczyć, że nota księgową nie jest dokumentem przewidzianym przez przepisy o podatku VAT i jako taka nie jest objęta regulacją tych przepisów. Należy jednak stwierdzić, że brak jest przeciwwskazań na gruncie przepisów dotyczących podatku VAT dla dokumentowania tej czynności notą księgową.

Zatem stanowisko Wnioskodawcy, że dokumentowanie wyrównania cen transferowych nie powinno być dokonywane poprzez wystawianie faktur VAT – należało uznać za prawidłowe.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy należało uznać za prawidłowe.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Mając na uwadze, że stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania nr 1 jest prawidłowa, odpowiedź na pytanie nr 2 jest bezprzedmiotowa.

Jednocześnie należy zastrzec, że niniejsza interpretacja dotyczy wyłącznie korekty poziomu dochodowości, tj. rozliczeń pomiędzy członkami Grupy, które nie są związane z wartością dostaw i które nie mają na celu skorygowania kalkulacji ceny dostarczanych towarów, pomyłek w cenie, rabatów, upustów, podwyższenia ceny, zwrotu towarów czy też innych zdarzeń wpływających na wartość dostaw.

Ponadto należy wyjaśnić, że Organ opierając się na opisie sprawy, pytaniu oraz stanowisku Wnioskodawcy, przez korektę cen transferowych rozumie korektę poziomu dochodowości - są to pojęcia, które Wnioskodawca używa zamiennie – a nie jako korektę wartość, którą kupujący musi zapłacić sprzedającemu za towar będący przedmiotem transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi.

Na marginesie należy zauważyć, że powołane przez Wnioskodawcę interpretacje indywidualne zostały wydane w indywidualnych sprawach, w których indywidualnie oceniano stan faktyczny i stanowisko wnioskodawcy. Powołane interpretacje nie stanowią źródła prawa i Organ nie jest nimi związany.

Informuje się, że niniejsza interpretacja odnosi się do zagadnienie w zakresie podatku od towarów i usług. W zakresie w jakim wniosek dotyczył podatku dochodowego od osób prawnych (pytania nr 3 we wniosku) wydano odrębne rozstrzygnięcie.

Interpretacja traci ważność w przypadku zmiany któregokolwiek z elementów przedstawionego stanu faktycznego lub zmiany stanu prawnego.

Ponadto Organ informuje, że zgodnie z art. 14na pkt 2 ustawy Ordynacja podatkowa, przepisów art. 14k-14n dotyczących ochrony prawnej wynikającej z zastosowania się Wnioskodawcy do otrzymanej interpretacji nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe przedstawione we wniosku stanowią element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług, tj. czynności dokonanych w ramach transakcji, które pomimo spełnienia warunków formalnych ustanowionych w przepisach ustawy, miały zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą te przepisy.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach - ul. Prymasa Stefana Wyszyńskiego 2, 44-101 Gliwice, po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację – w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2016 r., poz. 718). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Izba Skarbowa w Katowicach, Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Bielsku-Białej, ul. Traugutta 2a, 43-300 Bielsko-Biała.