

## IBPB-1-2/4510-542/16-2/KP - Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	IBPB-1-2/4510-542/16-2/KP
Data	2016.09.05
Autor	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
Temat	Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Rozdział 2.Przychody Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Rozdział 3.Koszty uzyskania przychodów
Istota interpretacji	powstanie przychodu i kosztów uzyskania przychodu w związku wyrównaniem dochodowości z tytułu cen transferowych

### INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2015 r. poz. 613 ze zm.) oraz § 4 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 Finansów, stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy, przedstawione we wniosku z 9 czerwca 2016 r. (data wpływu do tut. Biura 14 czerwca 2016 r.), uzupełnionym 22 sierpnia 2016 r., o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego, dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie momentu powstania przychodu i kosztów uzyskania przychodu w związku wyrównaniem dochodowości z tytułu cen transferowych – **jest nieprawidłowe.**

### UZASADNIENIE

W dniu 14 czerwca 2016 r. do tut. Biura wpłynął wniosek, o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego, dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie momentu powstania przychodu i kosztów uzyskania przychodu w związku wyrównaniem dochodowości z tytułu cen transferowych.

Ponieważ złożony wniosek nie spełniał wymogów formalnych, pismem z 5 sierpnia 2016 r., Znak: IBPB-1-2/4510-542/16-1/KP, na podstawie art. 169 § 1, w związku z art. 14h Ordynacji podatkowej, wezwano Wnioskodawcę do jego uzupełnienia. Wniosek został uzupełniony 22 sierpnia 2016 r.

#### **We wniosku został przedstawiony następujące zdarzenie przyszłe:**

Wnioskodawca (dalej również: „Spółka”) jest podmiotem podlegającym opodatkowaniu podatkiem CIT w Polsce od całości swoich dochodów. Należy on do ogólnosiwiatowej grupy kapitałowej (dalej: „Grupa”), zajmującej się produkcją stali nierdzewnej i stopów wysoko wydajnych. W ramach Grupy wdrożono politykę cen transferowych (Transfer Pricing Policy), której celem jest implementacja w ramach Grupy zasad cen transferowych mających zastosowanie do określonych transakcji zgodnych z zasadą ceny rynkowej (tzw. arms length principle) określoną w „Wytocznych w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych” (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) opracowanych przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) oraz regulacji w zakresie cen transferowych mających zastosowanie w poszczególnych krajach członkowskich tej organizacji.

Zgodnie z zawartą z podmiotem powiązaniem E z siedzibą w Finlandii (dalej: „Koordynator”) umową „A” (dalej: „Umowa”), Spółka sprawuje rolę dystrybutora produktów Grupy na rynku Europy Środkowo-Wschodniej. W związku z tym nabywa od będących członkami Grupy dostawców nieposiadających stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (dalej:

„Dostawcy”) produkty, które następnie odsprzedaje swoim kontrahentom (co do zasady, będącymi podmiotami nienależącymi do Grupy; zdarza się jednak, że sprzedaż dokonywana jest również na rzecz podmiotów z Grupy) na obsługiwanych przez siebie rynkach. Koordynator nie jest jednym z Dostawców.

W praktyce niewielką część produktów Spółka nabywa również od podmiotów niepowiązanych (w 2015 r. było to 5,5 % ogółu zakupów) (dalej również: „Dostawcy”). Zakup od podmiotów niepowiązanych jest realizowany wyjątkowo, gdy podmioty z Grupy nie są w stanie zrealizować zapotrzebowania Spółki na określone produkty. Zgodnie z warunkami Umowy Spółka jest zobowiązana do utrzymywania zasobów produktów na określonym poziomie i ich dalszej odsprzedaży oraz do działań marketingowych i realizacji usług serwisowych. Zakup przedmiotowych produktów będzie stanowić dla Spółki wewnątrzspółnotowe nabycie towarów, import towarów lub dostawę o charakterze krajowym.

Koszty nabycia przedmiotowych produktów stanowią dla Spółki koszty podatkowe bezpośrednio związane z przychodami osiąganymi z tytułu ich sprzedaży i są rozpoznawane dla celów podatkowych w momencie wygenerowania tych przychodów. Spółka, stosownie do obowiązującej w Grupie polityki cen transferowych, na skutek prowadzonej działalności powinna osiągać określony poziom dochodowości na poziomie rynkowym. Zgodnie z Umową, zakładany zysk Spółki ze sprzedaży przedmiotowych produktów określony został na rynkowym poziomie EBIT 1,75%. W trakcie danego roku może się zdarzyć, że rzeczywiście realizowany przez Spółkę wynik na działalności dystrybucyjnej będzie odbiegać od przyjętych w Umowie założeń odnośnie poziomu zysku. Wobec powyższego strony Umowy wprowadziły mechanizm ustalania wspomnianej dochodowości z uwzględnieniem korygowania wzajemnych rozliczeń.

W ciągu roku (w okresach kwartalnych lub półrocznych), a także po jego zakończeniu, dochodowość Spółki podlegać będzie weryfikacji, a odchylenia od założonego poziomu zysku będą korygowane. W przypadku uzyskania przez Spółkę wyniku odbiegającego od założonego w Umowie, Spółka otrzyma od Koordynatora dokumenty księgowe (dalej: „dokumenty księgowe”) dotyczące wyrównania z tytułu cen transferowych in plus lub in minus (tzw. TP adjustment) w zależności od tego czy uzyskany przez nią zysk będzie niższy lub wyższy od założonego poziomu EBIT. Oznacza to, że w przypadku, gdy zysk Spółki przekroczy założony w Umowie poziom zysku - Spółka otrzyma Dokument księgowy z tytułu wyrównania cen transferowych skutkujący podwyższeniem kosztów osiągniętych w danym okresie. Z kolei, jeżeli rzeczywiście zrealizowany zysk Spółki okaże się niższy niż założony poziom zysku - Spółka otrzyma wyrównanie do ustalonego poziomu dochodowości, na podstawie odpowiedniego Dokumentu księgowego skutkującego obniżeniem kosztów osiągniętych w danym okresie. Korekta dochodowości oraz dokumentujące ją Dokumenty księgowe nie będą powiązane z żadnym konkretnym zakupem produktów, lecz będą się odnosić do ogółu kosztów zakupów dokonywanych przez Spółkę w związku z zakupem produktów. Kwota korekty dochodowości (niezależnie czy prowadzić będzie do obniżenia czy do podwyższenia dochodowości Spółki w danym roku) nie będzie miała bezpośredniego przełożenia na ceny zakupionych produktów dokumentowane poszczególnymi fakturami zakupowymi. W szczególności, 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. Ponadto wyrównanie dochodowości nie będzie wynikało z błędu żadnej ze stron Umowy. Charakter i potrzeba dokonania korekty dochodowości uzasadnione będą dążeniem stron Umowy do zachowania warunków wzajemnej współpracy na zasadach zgodnych z polityką cen transferowych przyjętą w Grupie oraz przepisami o cenach transferowych, a w szczególności z zasadą arms length.

Z uzupełnienia wniosku wynika, że:

- na podstawie umowy „A” Wnioskodawca otrzymuje w określonej wysokości i terminie (może wystąpić sytuacja, że realizacja płatności należnej Wnioskodawcy ulegnie opóźnieniu) środki

finansowe na pokrycie zmniejszonej dochodowości lub jest zobowiązany do wypłaty środków pieniężnych w przypadku konieczności obniżenia dochodowości, a więc dokonywane wyrównanie dochodowości Wnioskodawcy z tytułu cen transferowych wiąże się z przepływem pieniężnym;

- prawidłowość dokonanej korekty kosztów lub przychodów nie została potwierdzona przez Ministra finansów w trybie Działu IIa Ordynacji podatkowej.

### **W związku z powyższym zadano następujące pytanie:**

W którym okresie Spółka powinna rozpoznać w rozliczeniu podatkowym otrzymywane w przyszłości dokumenty księgowe, dokumentujące wyrównanie dochodowości Spółki z tytułu cen transferowych zarówno „in plus” jak i „in minus”?

Zdaniem Wnioskodawcy, mając na uwadze treść art. 15 ust. 4i ustawy CIT obowiązującej od 1 stycznia 2016 r., Spółka w związku z dokonywaniem wyrównania dochodowości (okresowego oraz rocznego) z tytułu cen transferowych w przyszłości powinna ująć Dokument księgowy w księgach podatkowych Spółki na bieżąco, tj. w okresie rozliczeniowym, w którym Spółka otrzyma dany dokument księgowy dotyczący wyrównania dochodowości z tytułu cen transferowych.

Jak wynika z przedstawionego zdarzenia przyszłego, w ramach Umowy zostanie zastosowany mechanizm wyrównania dochodowości Spółki z tytułu cen transferowych, dla którego obliczenia zostaną ustalone okresy rozliczeniowe (kwartalne, półroczne lub roczne), zgodnie z którym Koordynator będzie wystawiać odpowiednie Dokumenty księgowe na rzecz Spółki, w zależności od wyniku jaki zostanie przez nią osiągnięty w danym okresie rozliczeniowym. Wyrównanie z tytułu cen transferowych nie będzie mieć przełożenia na kwoty należne z tytułu zakupu produktów dokumentowane poszczególnymi fakturami wystawianymi przez Dostawców. Zamierzeniem podmiotów uczestniczących w mechanizmie wyrównania z tytułu cen transferowych na podstawie Umowy będzie wyrównanie dochodowości Spółki w celu uzyskania przez nią założonego wyniku zgodnego z zasadą ceny rynkowej (arms length). Wyrównanie z tytułu cen transferowych dotyczyć będzie ogółu kosztów poniesionych przez Spółkę w związku z nabyciem produktów w danym okresie rozliczeniowym.

Ponadto, w związku z wyrównaniem dochodowości Spółki, nie będzie zachodzić sytuacja świadczenia przez Spółkę na rzecz Koordynatora jakiegokolwiek dodatkowej usługi z tytułu przyznania Spółce przedmiotowego wyrównania dochodowości. Również do takiego świadczenia nie będzie dochodzić ze strony Koordynatora w przypadku wyrównania dochodowości Spółki „in minus”. Zatem, wyrównanie dochodowości Spółki za dany okres rozliczeniowy, będzie polegać na pomniejszeniu lub powiększeniu wydatków Spółki związanych z zakupem produktów w danym okresie rozliczeniowym. Jak wynika z przedstawionego zdarzenia przyszłego, wydatki związane z nabyciem produktów będą stanowić dla Spółki koszty podatkowe bezpośrednio związane z uzyskiwanym przez nią przychodem i będą potrącane dla celów podatkowych w momencie wygenerowania tych przychodów. Mając na uwadze powyższe, otrzymane w przyszłości przez Koordynatora Dokumenty księgowe będą wpływały na wydatki związane z zakupem produktów. Zatem, wyrównanie dochodowości Spółki („in plus” lub „in minus”) będzie powodować korektę kosztów związanych z uzyskaniem przychodu w danym okresie rozliczeniowym (półrocznym, rocznym lub kwartalnym). Stanowisko to znalazło potwierdzenie m.in. w interpretacji indywidualnej wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 18 czerwca 2014 r. (Znak: IPPB5/423-282/14-2/IS), który stwierdził, że bez względu na to czy dostawca wystawi na Spółkę noty obciążeniowe, czy też uznaniowe zawsze będą one związane z koniecznością dokonania przez Spółkę korekty kosztów z tytułu nabywanych Towarów.

Od 1 stycznia 2016 r. wprowadzono do Ustawy CIT przepisy regulujące moment korekty przychodów i kosztów w podatku CIT. Odnośnie korekty kosztów nastąpiło to na podstawie art. 3 pkt 2 Ustawy nowelizującej. Wprowadziła ona m.in. art. 15 ust. 4i ustawy CIT, zgodnie z którym korekty kosztów

uzyskania przychodów dokonuje się poprzez zmniejszenie lub zwiększenie kosztów uzyskania przychodów poniesionych w okresie rozliczeniowym, w którym została otrzymana faktura korygująca lub, w przypadku braku faktury, inny dokument potwierdzający przyczyny korekty (tj. „na bieżąco”). Przepis ten znajduje zastosowanie w przypadku, gdy korekta kosztów uzyskania przychodów nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką.

Zgodnie z przedstawionym zdarzeniem przyszłym, otrzymane przez Spółkę w przyszłości Dokumenty księgowe dotyczące wyrównania dochodowości z tytułu cen transferowych (okresowego oraz rocznego), nie będą wynikiem zastosowania niewłaściwych cen w transakcjach pomiędzy Dostawcami, a Spółką, jak również nie będą spowodowane wystąpieniem jakiegokolwiek innego błędu czy oczywistej omyłki. Wyrównanie dochodowości z tytułu cen transferowych oraz otrzymane od Koordynatora dokumenty księgowe będą bowiem wynikać z przyjętych założeń związanych z wdrożeniem założeń polityki cen transferowych obowiązującej w Grupie.

Zatem, Spółka stoi na stanowisku, że zgodnie z art. 15 ust. 4i ustawy CIT obowiązującym od 1 stycznia 2016 r., w związku z dokonywaniem wyrównania dochodowości (okresowego oraz rocznego) z tytułu cen transferowych w przyszłości, Spółka powinna dokonywać korekty kosztów uzyskania przychodów „in plus” lub „in minus” na bieżąco, tj. w okresie rozliczeniowym, w którym Spółka otrzyma dokument księgowy dotyczący wyrównania dochodowości z tytułu cen transferowych. Oznacza to tym samym, że Spółka jest uprawniona do rozpoznania kwot wynikających z dokumentów księgowych dokumentujących wyrównanie dochodowości z tytułu cen transferowych na bieżąco.

### **Na tle przedstawionego opisu zdarzenia przyszłego stwierdzam co następuje:**

Na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2014 r., poz. 851 ze zm., dalej: „updop”), przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności otrzymane pieniądze, wartości pieniężne, w tym również różnice kursowe.

Zgodnie z art. 12 ust. 3 updop, za przychody związane z działalnością gospodarczą i z działami specjalnymi produkcji rolnej, osiągnięte w roku podatkowym, uważa się także należne przychody, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont.

Co do zasady, moment powstania przychodów z działalności gospodarczej ustala się na podstawie art. 12 ust. 3a updop, zgodnie z którym za datę powstania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 3 te same ustawy, uważa się, z zastrzeżeniem art. 12 ust. 3c-3g oraz 3j-3m ww. ustawy dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi albo częściowego wykonania usługi, nie później niż dzień wystawienia faktury albo uregulowania należności.

Jednak stosownie do art. 12 ust. 3e updop, w przypadku otrzymania przychodu, o którym mowa w ust. 3, do którego nie stosuje się ust. 3a, 3c, 3d i 3f, za datę powstania przychodu uznaje się dzień otrzymania zapłaty.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 updop, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1. Koszty poniesione w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień poniesienia kosztu.

Wobec powyższego, warunkiem uznania wydatku poniesionego przez podatnika za koszt uzyskania przychodów, jest łączne spełnienie następujących przesłanek:

- wydatek został poniesiony przez podatnika,
- jest definitywny, a więc bezzwrotny,
- pozostaje w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą,



- poniesiony został w celu uzyskania przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów,
- nie został wyłączony z kategorii kosztów podatkowych mocą art. 16 ust. 1 updop,
- został właściwie (odpowiednio) udokumentowany.

Z powyższego wynika, że wszystkie poniesione wydatki, po wyłączeniu zastrzeżonych w ustawie są kosztami uzyskania przychodów, o ile pozostają w związku przyczynowo -skutkowym z przychodami (tzn. wydatki takie są uzasadnione z ekonomicznego punktu widzenia, ponieważ w rezultacie ich poniesienia podatnik może oczekiwać zwiększenia swoich przychodów), w tym służą zachowaniu albo zabezpieczeniu funkcjonowania źródła przychodów. Kosztami uzyskania przychodów są wszelkie racjonalne i gospodarczo uzasadnione nakłady i wydatki związane bezpośrednio lub pośrednio z prowadzoną działalnością gospodarczą, których celem jest osiągnięcie przychodów lub zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów – z wyjątkiem wydatków wymienionych w art. 16 ust. 1 updop. Zatem, aby określony wydatek można było uznać za koszt uzyskania przychodów, między tym kosztem a przychodem musi istnieć związek przyczynowo-skutkowy. Chodzi tu o związek tego typu, że poniesienie kosztu ma wpływ na powstanie lub zwiększenie przychodu. Przez koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami należy rozumieć te koszty, których poniesienie wpływa bezpośrednio na uzyskanie przychodu z danego źródła. Są to więc wszelkie koszty, których poniesienie jest niezbędne, aby określone źródło przychodów przyniosło konkretne przychody. Aby uznać dany wydatek za koszt uzyskania przychodów nie jest konieczne w każdym przypadku wykazanie między nim a przychodem bezpośredniego związku. Należy zaznaczyć, że kosztami uzyskania przychodów są wszystkie wydatki poniesione w celu uzyskania przychodów, w tym również w celu zachowania i zabezpieczenia źródła przychodów, tak aby to źródło przynosiło przychody także w przyszłości. Wobec powyższego, kosztami będą również koszty pośrednie związane z uzyskiwanymi przychodami, jeżeli zostanie wykazane, że zostały w sposób racjonalny poniesione w celu uzyskania przychodów (w tym dla zagwarantowania funkcjonowania źródła przychodów), nawet wówczas gdyby z obiektywnych powodów przychód nie został osiągnięty.

Należy przy tym zauważyć, że definicja sformułowana przez ustawodawcę ma charakter ogólny. Z tego względu, każdorazowy wydatek poniesiony przez podatnika powinien podlegać indywidualnej analizie w celu dokonania jego kwalifikacji prawnej. Wyjątkiem jest sytuacja, gdy ustawa wyraźnie wskazuje jego przynależność do kategorii kosztów uzyskania przychodów lub wyłącza możliwość zaliczenia go do tego rodzaju kosztów. W pozostałych przypadkach, należy zaś zbadać istnienie związku przyczynowego pomiędzy poniesieniem kosztu a powstaniem przychodu lub realną szansą powstania przychodów podatkowych, bądź też zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła ich uzyskiwania.

Podatnik oceniając związek wydatku z prowadzoną działalnością gospodarczą winien zakładać, że dany koszt może obiektywnie przyczynić się do osiągnięcia przychodu. Ponadto, należy mieć na względzie, że podatnik uznając wydatek za koszt uzyskania przychodu odnosi ewidentne korzyści, ponieważ o ten koszt zmniejsza podstawę opodatkowania. Na nim więc spoczywa ciężar udowodnienia, że określony wydatek jest kosztem uzyskania przychodu. Uznanie danego wydatku za koszt uzyskania przychodów jest możliwe tylko wtedy, gdy z prawidłowo i rzetelnie udokumentowanych zdarzeń wynika ponad wszelką wątpliwość, że jest to wydatek celowy i racjonalnie uzasadniony. Podatnik zobowiązany jest więc wykazać nie tylko fakt poniesienia danego wydatku, ale także jego celowość i racjonalność. Przy ustalaniu kosztów uzyskania przychodów, nie można uznać za koszt wydatków, których charakter budzi wątpliwości. W większości przypadków związek kosztu z przychodem nie nasuwa żadnych wątpliwości. Są jednak sytuacje, w których ów związek przyczynowy nie jest tak jednoznaczny. Wszystkie te sytuacje należy zatem rozwiązywać według zasad racjonalnego rozumowania, odrębnie w odniesieniu do każdego przypadku. Należy w tym miejscu podkreślić, że koszt uzyskania przychodów jest kosztem działalności gospodarczej, która ze swej istoty zmierza do osiągnięcia przychodów. W tym miejscu należy zauważyć, że ustawodawca nie definiuje, co należy

rozumieć pod pojęciami: „w celu” osiągnięcia przychodu, jak i „zachowanie” lub „zabezpieczenie” źródła przychodów.

Zgodnie z definicjami zawartymi w Słowniku języka polskiego PWN, pojęcie:

- celowość oznacza przydatność do jakichś potrzeb, świadome zmierzanie do celu, taki przebieg zjawisk, zdarzeń, działań ludzkich, jakby w swym rozwoju zmierzały one do określonego celu,
- zabezpieczyć oznacza zapewnienie ochrony przed czymś niebezpiecznym lub szkodliwym, uczynienie bezpiecznym, zapewnienie utrzymania czegoś w dotychczasowym stanie, zapewnienie komuś środków do życia, zapewnienie zaspokojenia roszczenia lub wykonanie kary, natomiast
- zachować oznacza pozostać w posiadaniu czegoś, dochować coś w niezmienionym stanie mimo upływu czasu lub niesprzyjających okoliczności, uchronić przed zapomnieniem.

Można więc przyjąć, że koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów to takie koszty, które są poniesione w trakcie dążenia do uzyskania przychodów. Określony cel musi być widoczny w momencie ponoszenia kosztu. Ponadto poniesione koszty winny omawiany cel realizować lub co najmniej zakładać jego realność. Koszty poniesione na zachowanie źródła przychodu to takie koszty, które poniesione zostały, aby przychody z danego źródła przychodów w dalszym ciągu występowały w nienaruszonym stanie oraz aby takie źródło w ogóle dalej istniało. Natomiast jako zabezpieczenie źródła przychodów powinno się przyjmować koszty poniesione na ochronienie istniejącego źródła przychodów, w taki sposób, aby to źródło funkcjonowało w bezpieczny sposób.

Oznacza to, że dla kwalifikacji prawnej danego kosztu istotne znaczenie ma cel, w jakim został poniesiony. Wydatek zostanie uznany za koszt uzyskania przychodów, jeżeli pomiędzy jego poniesieniem, a powstaniem, zwiększeniem bądź też możliwością powstania przychodu istnieje związek przyczynowy. Nie każdy jednak wydatek ponoszony w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą stanowić może koszt uzyskania przychodów i jako taki podlegać odliczeniu od podstawy opodatkowania. Skoro ustawodawca wyraźnie wiąże koszty uzyskania przychodów z określonym celem, to musi być on widoczny. Ponoszone koszty winny ten cel realizować lub co najmniej zakładać go jako realny.

Jedynie taki wydatek, który spełnia wymienione warunki może być uznany za koszt uzyskania przychodu oraz uczestniczyć w obliczeniu dochodu do opodatkowania (art. 7 ust. 1 i 2 updop).

Z powyższego wynika, że kwestię zaliczenia przedmiotowego wydatku do kosztów uzyskania przychodów należy rozważać przede wszystkim w oparciu o ww. art. 15 ust. 1 updop.

Z przedstawionego opisu zdarzenia przyszłego wynika, że w ramach umowy zawartej pomiędzy spółkami grupy kapitałowej zostanie zastosowany mechanizm wyrównania dochodowości z tytułu cen transferowych, dla którego obliczenia zostaną ustalone okresy rozliczeniowe (kwartalne, półroczne lub roczne). Zgodnie z umową jedna ze spółek grupy (Koordynator) będzie wystawiać odpowiednie dokumenty księgowe na rzecz Wnioskodawcy i w zależności od wyniku jaki zostanie przez nią osiągnięty w danym okresie rozliczeniowym. Wyrównanie z tytułu cen transferowych nie będzie mieć przełożenia na kwoty należne z tytułu zakupu produktów dokumentowane poszczególnymi fakturami wystawianymi przez Dostawców. Po wystawieniu dokumentów księgowych, Wnioskodawca w zależności od osiągniętego wskaźnika dochodowości otrzyma od Koordynatora środki finansowe lub będzie zobowiązany do zapłaty określonej kwoty pieniężnej. Kwota korekty dochodowości (niezależnie czy prowadzi będzie do obniżenia czy do podwyższenia dochodowości Spółki w danym roku) nie będzie miała bezpośredniego przełożenia na ceny zakupionych produktów dokumentowane poszczególnymi fakturami zakupowymi. W szczególności, 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. Ponadto wyrównanie dochodowości nie będzie wynikało z błędu żadnej ze stron Umowy.

Z uzupełnienia wniosku wynika, że Spółka na podstawie ww. dokumentów księgowych otrzyma środki finansowe lub będzie zobowiązana do uregulowania należności na rzecz Koordynatora. Prawdopodobnie dokonywanej korekty kosztów nie była przedmiotem porozumienia w sprawie ustalania cen transferowych zgodnie z Działem IIa Ordynacji podatkowej, a więc tym samym Minister Finansów nie potwierdził prawidłowości dokonanej korekty kosztów.

Odnosząc powyższe przepisy do przedstawionego zdarzenia przyszłego stwierdzić należy, że w niniejszej sprawie nie znajdzie zastosowania art. 12 ust. 3a updop, bowiem nie dochodzi do wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub świadczeń usług na rzecz spółki, od której Wnioskodawca otrzymuje wyrównanie dochodowości. Należności tej nie można zatem przypisać do jakichkolwiek świadczenia ze strony Spółki, nie stanowi ono również korekty ceny dokonanych wcześniej sprzedaży towarów i usług. Jak wynika bowiem z wniosku korekta dochodowości wynika z przyjętej polityki cen transferowych ustalonej w grupie kapitałowej i nie jest powiązana bezpośrednio z konkretnymi transakcjami, ale dotyczy całej działalności gospodarczej obejmującej wszystkie transakcje wewnątrzgrupowe w danym okresie rozliczeniowym.

W związku z powyższym, dopiero otrzymane na podstawie dokumentów księgowych środki finansowe będą stanowiły dla Wnioskodawcy, przychód o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 1 updop, a momentem jego powstania, zgodnie z ww. art. 12 ust. 3e updop, będzie dzień otrzymania środków finansowych. Powyższe stanowisko potwierdzone zostało w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 6 lutego 2014 r. sygn. akt III SA/Wa 2468/13 w którym sąd stwierdził, że nie narusza przepisów ustawy zastosowanie do otrzymanego przysporzenia przepisu art. 12 ust. 3e u.p.d.o.p. Jeżeli zatem z opisu stanu faktycznego można przyjąć, że otrzymana płatność nie odnosiła się do usług świadczonych przez Spółkę, a także jak można stwierdzić z analizy opisu stanu faktycznego zmiany wartości towarów to, należy przyjąć, że była skutkiem nowych okoliczności wynikających z kalkulacji dochodowości dokonanej już po zakończeniu roku finansowego Spółki. Z tych też przyczyn uprawnione jest zastosowanie w sprawie powołanego powyżej przepisu ustawy i uznanie za moment powstania przychodu dnia otrzymania płatności z tytułu noty.

Natomiast wydatek poniesiony przez Spółkę wynikający z rozliczenia z tytułu wyrównania dochodowości „in minus” czyli skutkujący powstaniem zobowiązania Spółki wobec Koordynatora, nie może stanowić kosztu uzyskania przychodu na podstawie art. 15 ust. 1 updop, Zobowiązanie Spółki do zapłaty na rzecz spółki holdingowej, nie będzie bowiem kosztem, który pozostawałby w związku przyczynowo-skutkowym z osiąganymi przez Wnioskodawcę przychodami. Nie można zatem racjonalnie powiązać tego wydatku z przychodami Spółki bądź zachowaniem lub zabezpieczeniem źródła przychodów. W analizowanej sprawie Spółka będzie regulowała zobowiązanie z tytułu korekty dochodowości, na rzecz Koordynatora (tj. spółki z grupy kapitałowej), które nie wiąże się transakcjami handlowymi z tym podmiotem. Zatem nie wiąże się ono z realizacją celu wskazanego przez ustawodawcę, tj. osiągnięcia przychodów podatkowych lub zachowania lub zabezpieczenie źródła przychodów. We wniosku wskazano bowiem, że wyrównanie określonego poziomu narzutu zysku ma na celu utrzymanie określonego poziomu dochodowości Spółki, natomiast nie wykazano, aby ten wydatek w jakikolwiek sposób wpływał na przychody Spółki. Nie zostaną zatem spełnione ustawowe przesłanki wynikające z art. 15 ust. 1 updop.

Podsumowując, korekta dochodowości Spółki dokonywana na podstawie przyjętej w grupie kapitałowej polityki cen transferowych „in plus” będzie skutkowałą powstaniem dla Wnioskodawcy przychodu w momencie otrzymania z tego tytułu środków finansowych, natomiast korekta „in minus” skutkująca powstaniem zobowiązania Spółki wobec Koordynatora do zapłaty określonej kwoty pieniędzy, nie spełnia przesłanek wynikających z art. 15 ust. 1 updop. Zatem wydatek ten nie będzie stanowił dla

Wnioskodawcy kosztów uzyskania przychodów. W związku z powyższym, rozstrzygnięcie kwestii momentu zaliczenia ww. wydatku do kosztów uzyskania przychodów stało się bezprzedmiotowe.

Biorąc powyższe pod uwagę stanowisko Wnioskodawcy w kwestii momentu powstania przychodów i kosztów uzyskania przychodu w związku z korektą dochodowości Spółki dokonywaną na podstawie przyjętej w grupie kapitałowej polityki cen transferowych należało uznać za nieprawidłowe.

Należy przy tym podkreślić, że Organ nie kwestionuje sensu ekonomicznego poniesionego wydatku, czy też racjonalności podejmowanych przez przedsiębiorcę decyzji gospodarczych i ich efektywności, dokonuje natomiast oceny celowości wydatku w granicach wyznaczonych przez art. 15 ust. 1 updop, tj. czy konkretny wydatek został poniesiony w związku z dążeniem do osiągnięcia przychodu (zachowania lub zabezpieczenia jego źródła). Należy również podkreślić, że fakt dokonanych opisanych rozliczeń pomiędzy uczestniczącymi podmiotami jest umowną sprawą stron i nie znajduje on automatycznego przełożenia na skutki podatkowe.

Ponadto w opinii tut. Organu odpowiednie kształtowanie polityki cen transakcyjnych pomiędzy spółkami grupy kapitałowej nie powodowałyby konieczności dokonywania przedstawionych we wniosku rozliczeń i miałyby bezpośrednie przełożenie na uzyskiwane przychody w związku z działalnością gospodarczą Spółki, a tym samym wywoływało inne skutki podatkowe.

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

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 S. 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 – t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 718 ze zm. ). 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 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.