

IBPB-1-3/4510-611/15/APO - Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	IBPB-1-3/4510-611/15/APO
Data	2016.01.22
Autor	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
Temat	Podatek dochodowy od osób prawnych --> Koszty uzyskania przychodów
Istota interpretacji	Czy Spółka będzie uprawniona do zaliczenia poniesionych wydatków z tytułu Exit Fee do kosztów uzyskania przychodów jednorazowo w momencie ich poniesienia, tj. zgodnie z zasadami przewidzianymi w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych dla kosztów pośrednich?

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 10 listopada 2015 r. (data wpływu do tut. Biura 13 listopada 2015 r.), o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego, dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych, w zakresie ustalenia, czy Spółka będzie uprawniona do zaliczenia poniesionych wydatków z tytułu Exit Fee do kosztów uzyskania przychodów jednorazowo w momencie ich poniesienia – **jest prawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 13 listopada 2015 r. wpłynął do tut. Biura wniosek o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego, dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych, w zakresie ustalenia, czy Spółka będzie uprawniona do zaliczenia poniesionych wydatków z tytułu Exit Fee do kosztów uzyskania przychodów jednorazowo w momencie ich poniesienia.

We wniosku zostało przedstawione następujące zdarzenie przyszłe:

Wnioskodawca (dalej również: „Spółka”) prowadzi działalność gospodarczą na szeroka, międzynarodową skalę w branży produkcji kabli i przewodów. Struktura działalności opiera się na grupie spółek (dalej: „Grupa”), wzajemnie ze sobą powiązanych, w której Wnioskodawca jest podmiotem dominującym.

W 2014 r., w ramach restrukturyzacji biznesu, Wnioskodawca rozpoczął zmianę dotychczasowego modelu działalności, polegającą na przejściu ze sprzedaży pośredniej na sprzedaż bezpośrednią, tzn. w docelowym modelu Spółka ma sprzedawać produkty bezpośrednio do klientów zewnętrznych. Niniejszy proces ma na celu poprawienie konkurencyjności, poprzez centralizację kluczowych funkcji, ryzyk i aktywów. Zmiana modelu działalności jest dokonywana stopniowo - została rozpoczęta w 2014 r., ma miejsce w całym 2015 r. i będzie kontynuowana w 2016 r. Celem działań restrukturyzacyjnych jest przejście przez Spółkę funkcji bezpośredniego sprzedawcy na zagranicznych rynkach.

Przed reorganizacją, model działalności opierał się na sprzedaży pośredniej, w ramach którego spółki zależne (ulożone m.in. w Niemczech, Francji, Wielkiej Brytanii, Czechach i na Litwie) (dalej: „Spółki Zależne”) najpierw nabywały od Wnioskodawcy wyprodukowane przewody na zasadzie tzw. chwilowego tytułu prawnego (ang. flash title), a następnie dokonywały ich odprzedaży na rynkach lokalnych. Tym samym, pełniły funkcje dystrybutora o ograniczonym ryzyku. W ramach niniejszego

modelu, Spółki Zależne były stroną umów sprzedaży zawieranych z lokalnymi klientami oraz odpowiadały za relacje z nimi. W konsekwencji, ich funkcje ograniczały się do obsługi klienta, pozyskiwania nowych klientów oraz analizy rynków. Jednocześnie, Spółki Zależne ponosiły niewielkie ryzyko swojej działalności. Z tego tytułu Wnioskodawca wypłacał im wynagrodzenie na bazie ustalonej marży.

W docelowym modelu zakłada się, że funkcje Spółek Zależnych zostaną zmienione, tj. zamiast pełnić funkcje właściwe dla dystrybutorów o ograniczonym ryzyku, będą pełniły rolę agentów sprzedaży, których ryzyko będzie podlegało dalszym ograniczeniom. W ramach bezpośredniego modelu sprzedaży, Spółka przejmie zadania właściwe dla dystrybutora, natomiast działania Spółek Zależnych skupią się na wsparciu sprzedaży, opracowaniu strategii oraz obsłudze klienta. Przy czym, cała działalność będzie wykonywana zgodnie z precyzyjnymi wskazówkami Spółki.

Ze względu na powiązanie podmiotów w obrębie Grupy, restrukturyzacja działalności gospodarczej prowadzonej przez Wnioskodawcę odbywa się na zasadach rynkowych, z zastosowaniem przepisów dotyczących cen transferowych. Każdorazowo, przejmując rolę dystrybutora na danym rynku, Spółka zobowiązana jest do zapłaty tzw. exit fee, czyli opłaty będącej wynagrodzeniem dla Spółki Zależnej za odstąpienie od działalności handlowej na tym rynku i przekazanie tej części biznesu Wnioskodawcy (dalej: „Exit Fee”, „Opłata”). Exit Fee jest więc rekompensatą za trwałe zaprzestanie prowadzenia działalności przez Spółki Zależne, w zakresie bezpośredniej sprzedaży produktów, jak i opłatą za transfer tzw. „potencjału zysków” czyli przyszłych spodziewanych zysków, które będą generowane, w związku z przejściem od Spółek Zależnych relacji z lokalnymi klientami. Niniejszy potencjał zysków zależy od wielu zewnętrznych i wewnętrznych czynników, w szczególności obejmuje: relacje z klientami i ich oczekiwania, dotychczasowy okres trwania współpracy, poziom konkurencji na rynku, niepowtarzalność portfeli klientów.

Jak wskazano powyżej, w ramach przejmowania funkcji sprzedawcy bezpośredniego, Spółka będzie również przejmować portfele klientów Spółek Zależnych oraz zawarte z nimi relacje. Niniejsze przejście klientów nie zostanie dokonane w formie umowy sprzedaży praw pomiędzy Wnioskodawcą a Spółkami Zależnymi, nie będzie również polegać na cesji kontraktów i ich kontynuacji w pierwotnej formie. Jego rezultatem będzie natomiast zakończenie przez kontrahentów dotychczasowych stosunków zobowiązaniowych ze Spółkami Zależnymi oraz podpisaniu nowych umów bezpośrednio pomiędzy danym kontrahentem i Wnioskodawcą. Wnioskodawca wskazuje, że portfel klientów, którzy zostaną przekazani, obejmie zarówno tych, którzy zostali pozyskani do współpracy pierwotnie przez Spółkę, jak i takich, których pozyskały Spółki Zależne.

W celu skalkulowania kwoty Exit Fee, należnej konkretnej Spółce Zależnej, Spółka dokonała analizy w oparciu o model zdyskontowanych przepływów pieniężnych. Aby jak najlepiej określić rynkową Exit Fee oraz móc odzwierciedlić realną wartość przyszłych przychodów, Spółka (wyłącznie dla potrzeb obliczeniowych) oparła kalkulację o 5-letni horyzont czasowy. Wnioskodawca podkreśla, że okres przyjęty dla potrzeb wyceny, nie jest tożsamy z faktem, że po 5 latach przejęty wycinek działalności przestanie generować jakiegokolwiek korzyści. Spółka uznała, że w okresie 5-letnim jest w stanie prognozować zyski, wynikające z przejścia funkcji dystrybutora na danym rynku w sposób wiarygodny i z akceptowalnym poziomem pewności wyniku, natomiast nie ma możliwości określenia rzeczywistego poziomu zysku ani okresu realizowania tego zysku, w odniesieniu do każdego klienta z przejętego portfela. Powyższe oznacza, że w chwili obecnej Spółka nie jest w stanie wskazać ani horyzontu czasowego, w którym będą generowane przychody, ani też konkretnych przychodów, z którymi będzie się wiązać wypłata Exit Fee.

W związku z powyższym zadano następujące pytanie:

Czy Spółka będzie uprawniona do zaliczenia poniesionych wydatków z tytułu Exit Fee do kosztów uzyskania przychodów jednorazowo w momencie ich poniesienia, tj. zgodnie z zasadami przewidzianymi w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2014 r., poz. 851 ze zm., dalej: „ustawa o CIT”) dla kosztów pośrednich...

Zdaniem Spółki, wydatek poniesiony przez Spółkę z tytułu Exit Fee stanowi dla Spółki koszt uzyskania przychodów, w rozumieniu przepisów ustawy o CIT, potrącany jednorazowo w momencie jego poniesienia (koszt pośredni).

Ramy prawne:

Zasady kwalifikowania wydatków do kosztów uzyskania przychodów, w świetle ustawy o CIT, określa art. 15 ust. 1, zgodnie z którym 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 tej ustawy.

Jednocześnie, w art. 15 ust. 4 oraz ust. 4b-4e ustawy o CIT, został dokonany podział ponoszonych kosztów na koszty pośrednie i bezpośrednie. W zależności od kategorii kosztu, odmiennie określony został moment ujęcia kosztu w wyniku podatkowym.

Zgodnie z art. 15 ust. 4 ustawy o CIT, koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy oraz w roku podatkowym, są potrącalne w tym roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody, z zastrzeżeniem ust. 4b i 4c.

Z kolei art. 15 ust. 4d ustawy o CIT stanowi, że koszty uzyskania przychodów, inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami, są potrącalne w dacie ich poniesienia. W dodatku, jeżeli koszty te dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, a nie jest możliwe określenie, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, w takim przypadku stanowią koszty uzyskania przychodów proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą.

Ponadto, w art. 15 ust. 6 ustawy o CIT, ustawodawca określił, że kosztem uzyskania przychodów są odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne) dokonywane wyłącznie zgodnie z przepisami art. 16a-16m, z uwzględnieniem art. 16. W myśl natomiast art. 16b ust. 1 pkt 7 ustawy o CIT, amortyzacji podlegają, z zastrzeżeniem art. 16c, nabyte, nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania wartości stanowiącą równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how) o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą zwane wartością niematerialną i prawną.

Kwalifikacja podatkowa Exit Fee:

W opinii Spółki, w przedmiotowej sprawie, wydatki jakie zostaną poniesione w związku z wypłatą Exit Fee, spełniają wszystkie wymienione ustawowo przesłanki, konieczne do uznania ich za koszt podatkowy, na podstawie art. 15 ust. 1 ustawy o CIT.

W pierwszej kolejności należy wskazać, że Exit Fee to opłata za transfer potencjalnych zysków oraz za przejęcie funkcji dystrybutora na danym rynku. Tym samym, już sama definicja wskazuje, że jest to wydatek, który wiąże się z osiągnięciem przychodu. Przejęcie funkcji bezpośredniego sprzedawcy oznacza bowiem, że to sam Wnioskodawca będzie bezpośrednio generował cały przychód ze sprzedaży towarów za granicą. Co więcej, Exit Fee zostanie pokryta z zasobów majątkowych Spółki,

które w wyniku operacji ulegną zmniejszeniu, a zatem będzie mieć charakter definitywny. Dodatkowo, nie została ona wymieniona w katalogu wydatków nieuznawanych za koszty uzyskania przychodów, zawartym w art. 16 ust. 1 ustawy o CIT. W konsekwencji więc, zasadnym będzie uznanie Exit Fee za koszty podatkowe Spółki na podstawie art. 15 ust. 1 ustawy o CIT.

Zgodnie z przytoczonym stanem prawnym, w ustawie o CIT, przewidziano trzy sposoby potrącania kosztów podatkowych, tj.: jako koszty bezpośrednie, jako koszty pośrednie oraz jako koszty kapitalizowane w czasie w postaci odpisów amortyzacyjnych.

W przypadku Spółki, wydatki ponoszone w ramach Exit Fee nie będą stanowić kosztów bezpośrednich, nie jest bowiem możliwe ich przypisanie do konkretnych przychodów. Warunkiem uznania danego kosztu za koszt bezpośredni jest jego proste wyodrębnienie i powiązanie z konkretnym przychodem. Spółka natomiast, ponosząc wydatek w postaci Exit Fee, nie będzie w stanie go tak podzielić, aby w odpowiedni sposób (tj. we współmiernej wysokości) przyporządkować go do konkretnych przychodów. W ocenie Spółki, nie ma również podstaw do uznania, że przejmowany wycinek biznesu powinien zostać rozliczony w czasie, poprzez odpisy amortyzacyjne. Pomimo, że wraz z przejściem części biznesu, Spółka uzyska dostęp do portfela klientów Spółek Zależnych, w przedmiotowej sprawie nie dojdzie do spełnienia przesłanek koniecznych do uznania Exit Fee za wartość niematerialną i prawną, w rozumieniu ustawy o CIT, tj. za wartość stanowiącą równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej („know-how”). Z uwagi na brak definicji „know-how” w przepisach ustaw, dotyczących podatków dochodowych, w orzecznictwie oraz doktrynie najczęściej odnosi się do definicji zawartej w rozporządzeniu Komisji (WE) Nr 772/2004 z dnia 7 kwietnia 2004 r. w sprawie stosowania art. 81 ust. 3 Traktatu do kategorii porozumień o transferze technologii (Dz. Urz. UE L 123/11 z 27.04.2004 r., zwane dalej: „Rozporządzenie”).

W myśl art. 1 ust. 1 lit. j Rozporządzenia, termin „know-how” oznacza pakiet nieopatentowanych informacji praktycznych, wynikających z doświadczenia i badań, które są:

- niejawne, czyli nie są powszechnie znane lub łatwo dostępne,
- istotne, czyli ważne i użyteczne z punktu widzenia wytwarzania produktów objętych umową, i
- zidentyfikowane, czyli opisane w wystarczająco zrozumiały sposób, aby można było sprawdzić, czy spełniają kryteria niejawności i istotności.

W świetle przytoczonej definicji know-how oraz orzecznictwa sądowego, które ją powołuje (np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: „NSA”) z 15 marca 2012 r., sygn. akt I FSK 973/11), portfel klientów może zostać uznany za wartość niematerialną i prawną pod warunkiem, że stanowi know-how nietechniczne, a więc charakteryzuje się zbiorem ściśle określonych cech. Cechy te to mianowicie: poufność know-how (a więc informacje zawarte w bazie nie są ujawnione, powszechnie znane oraz łatwo dostępne), istotność know-how (czyli informacje te są ważne dla całości lub zasadniczej części biznesu, a także są użyteczne i nie są banalne) oraz identyfikowalność know-how (tzn. know-how jest opisane lub utrwalone w taki sposób, aby możliwe było sprawdzenie, że spełnia ono kryterium poufności i istotności; ponadto jest zarejestrowane w umowie lub jakimkolwiek innym dokumencie, najpóźniej w chwili jego przekazania).

W przedmiotowej sprawie, przejmowana funkcja dystrybutora wraz z portfelem klientów Spółek Zależnych, nie stanowi dla Spółki informacji poufnych. Spółka, w ramach działań reorganizacyjnych, przejmuje bowiem abstrakcyjny dostęp do ogólnie rozumianego rynku zbytu, kształtowanego przez prawa popytu i podaży, a nie ściśle określony i sztywno zarezerwowany dostęp do rynku zbytu. W dodatku, przejście portfela klientów od Spółek Zależnych jest tylko dodatkiem do całej operacji, a

podmioty w niej występujące są Spółce już częściowo znane i dostępne. W myśl przedstawionych argumentów, zdaniem Spółki, nie dochodzi, więc do nabycia informacji poufnych.

W dodatku, ze względu na częściową znajomość lokalnych klientów przed faktem przejęcia określonego rynku zbytu, przesłanka istotności, w opinii Wnioskodawcy, również nie znajduje uzasadnienia. Co prawda, informacje o poszczególnych klientach są z pozycji biznesowej niezwykle użyteczne, jednak część tych danych była już dostępna. Zatem ciężko argumentować, że będą one dla Wnioskodawcy stanowić informacje istotne. Ponadto, Wnioskodawca jest tak dużym i znanym podmiotem w swojej branży, że z punktu widzenia jej działalności gospodarczej kluczowym dla uzyskania przychodów będzie nie informacja o lokalnych klientach, ale samo wycofanie się lokalnych Spółek Zależnych z funkcji dystrybutora na tamtejszych rynkach. Co więcej, portfel Klientów stanowi tylko element abstrakcyjnie przejmowanego rynku, nie został przekazany w formie umowy zbycia praw lub jakiegokolwiek pisemnego dokumentu. Tym samym, nie można powiedzieć, że został zidentyfikowany w taki sposób, aby można go było uznać za know-how.

Ponadto, jak wskazano w opisie stanu faktycznego (winno być: zdarzenia przyszłego), Exit Fee to nie tylko opłata za przejęcie relacji z kontrahentami, ale w dużej mierze jest to rekompensata za transfer potencjalnych zysków, która w przypadku transakcji między dwoma podmiotami niepowiązаныmi musiałaby zostać wypłacona. Tym bardziej zatem, takiego wyrównania utraconych zysków nie można potraktować jako know-how.

Zgodnie z powyższym, wykluczając możliwość uznania Exit Fee za koszt bezpośredni oraz za koszt podlegający amortyzacji, Spółka powinna potrącić wydatki z tytułu Exit Fee w dacie ich poniesienia, tj. na zasadach przewidzianych w ustawie o CIT dla ujmowania kosztów pośrednich. Nie ulega bowiem wątpliwości, że Exit Fee stanowi ogólny koszt prowadzenia działalności przez Spółkę, który wiąże się ze zwiększeniem przychodów Wnioskodawcy.

Jak już zostało wskazane w opisie zdarzenia przyszłego, Wnioskodawca nie będzie w stanie przypisać poniesionego na Exit Fee kosztu ściśle określonym przychodom, a tym bardziej nie będzie w stanie określić długości okresu, którego dotyczą koszty poniesione na Opłatę. Przyjęty dla celów wyceny 5-letni horyzont czasowy nie determinuje, że tylko i wyłącznie w tym czasie Wnioskodawca będzie czerpać korzyści z pozyskania funkcji sprzedaży bezpośredniej. Wnioskodawca nie może więc zastosować metody proporcjonalnego alokowania kosztów pośrednich do kolejnych lat podatkowych, zawartej w art. 15 ust. 4d zdanie drugie ustawy o CIT. Konsekwentnie, jedyną możliwą metodą ujęcia kosztów ponoszonych w ramach Exit Fee jest ich rozliczenie jednorazowo w dacie poniesienia.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego uznaje się za prawidłowe.

Mając powyższe na względzie, stosownie do art. 14c § 1 Ordynacji podatkowej, odstąpiono od uzasadnienia prawnego dokonanej oceny stanowiska Wnioskodawcy.

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