

2461-IBPB-1-3.4510.50.2017.1.SK - Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	2461-IBPB-1-3.4510.50.2017.1.SK
Data	2017.05.04
Autor	Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Temat	Podatek dochodowy od osób prawnych --> Zwolnienia przedmiotowe
Istota interpretacji	W zakresie ustalenia, czy Spółka oraz Fundusz mogą zostać uznani za podmioty powiązane w rozumieniu art. 11 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (pytanie oznaczone we wniosku nr 1).

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 201 ze zm.) w zw. z art. 223 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2016 r., poz. 1948 ze zm.), Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy, przedstawione we wniosku z 30 stycznia 2017 r. (data wpływu 6 lutego 2017 r.), o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych m.in. w zakresie ustalenia, czy Spółka oraz Fundusz mogą zostać uznani za podmioty powiązane w rozumieniu art. 11 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (pytanie oznaczone we wniosku nr 1) – **jest nieprawidłowe**.

UZASADNIENIE

W dniu 6 lutego 2017 r. wpłynął do tutejszego organu wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych m.in. w zakresie ustalenia, czy Spółka oraz Fundusz mogą zostać uznani za podmioty powiązane w rozumieniu art. 11 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny:

Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością (dalej: „Spółka”) jest spółką prawa handlowego, w której większościowym wspólnikiem jest fundusz inwestycyjny zamknięty aktywów niepublicznych (dalej zwany: „Funduszem”), wpisany do rejestru funduszy inwestycyjnych. Fundusz posiada 78,35% udziałów w kapitale zakładowym Spółki. Fundusz zarządzany jest przez Towarzystwo Funduszy Inwestycyjnych, w którym całość udziałów posiada Bank Gospodarstwa Krajowego. Bank Gospodarstwa Krajowego jest państwowym bankiem rozwoju.

Fundusz uzyskał przymiot wspólnika spółki na mocy umowy z dnia 12 stycznia 2016 r. przeniesienia przez Agencję wszystkich udziałów w kapitale zakładowym spółki do funduszu inwestycyjnego zamkniętego aktywów niepublicznych w ramach zapisów na certyfikaty inwestycyjne serii c. Spółka dokonuje transakcji z Agencją polegających na:

- sprzedaży i dystrybucji przez Spółkę energii elektrycznej na rzecz Agencji,
- usługi eksploatacyjna oświetlenia ulicznego świadczona przez Spółkę na rzecz Agencji,
- usługi administrowania sse przez Agencję na rzecz Spółki,
- dzierżawa majątku Agencji (nieruchomość i obiekty na cele energetyczne) na rzecz Spółki na potrzeby prowadzonej przez Spółkę działalności gospodarczej.

Jedynym akcjonariuszem Agencji jest Skarb Państwa.

W związku z powyższym opisem zadano m.in. następujące pytanie:

Czy Spółka oraz Fundusz mogą zostać uznani za podmioty powiązane w rozumieniu art. 11 ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 1888 ze zm., dalej: „updop”)? (pytanie oznaczone we wniosku nr 1)

Zdaniem Wnioskodawcy, Spółka i Fundusz nie mogą być uznani za podmioty powiązane w rozumieniu art. 11 ust. 4 updop.

Art. 11 ust. 4 updop, przewiduje następujące rodzaje powiązań pomiędzy „podmiotami krajowymi”:

- podmiot krajowy bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu innym podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale innego podmiotu krajowego, albo
- te same osoby prawne lub fizyczne równocześnie bezpośrednio lub pośrednio biorą udział w zarządzaniu podmiotami krajowymi lub w ich kontroli albo posiadają udział w kapitale tych podmiotów.

Za podmioty powiązane w rozumieniu art. 11 ust. 4 updop, można uznać jedynie te podmioty, które mają status podatnika podatku dochodowego, mimo, że zarówno Spółka, jak i Fundusz posiadają status podatnika podatku dochodowego, nie mogą zostać uznani za podmioty powiązane w rozumieniu art. 11 ust. 4 updop z uwagi na charakter prawny relacji pomiędzy Spółką, a Funduszem. Analiza art. 11 ust. 4 updop, wskazuje bowiem, że konieczną przesłanką dla uznania dwóch podmiotów za powiązane jest:

- bezpośrednie lub pośrednie zarządzanie podmiotem, lub też
- bezpośrednia lub pośrednia jego kontrola, albo
- posiadanie udziału w kapitale podmiotu.

W kontekście charakteru prawnego relacji pomiędzy Spółką, a Funduszem przesłanki te nie są spełnione.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych (t.j. Dz.U. z 2004 r. Nr 146, poz. 1546 ze zm.; winno być: t.j. Dz.U. z 2014 r., poz. 157 ze zm., dalej: „Uofi”), fundusz inwestycyjny jest osobą prawną, której wyłącznym przedmiotem działalności jest lokowanie środków pieniężnych zebranych w drodze publicznego, a w przypadkach określonych w ustawie również niepublicznego, proponowania nabycia jednostek uczestnictwa albo certyfikatów inwestycyjnych, w określone w ustawie papiery wartościowe, instrumenty rynku pieniężnego i inne prawa majątkowe.

Agencja - dotychczasowy wspólnik Spółki jako uczestnik funduszu inwestycyjnego jest zatem jedynie inwestorem pasywnym, który powierzył funduszowi określone wartości majątkowe celem sprawowania przez Fundusz zarządu tymi wartościami. W zamian za przeniesione wartości majątkowe otrzymał certyfikaty inwestycyjne Funduszu, których wartość jest pochodną wartości aktywów Funduszu. Agencja - dotychczasowy wspólnik Spółki, jako jednoczesny uczestnik Funduszu, nie zarządza Funduszem. Zgodnie z regulacjami Uofi - kompetencje te zastrzeżone są wyłącznie dla towarzystwa funduszy inwestycyjnych - dalej „TFI”, działającego w formie spółki akcyjnej (w rozpatrywanym przypadku jest to Towarzystwo Funduszy Inwestycyjnych). W świetle art. 4 ust. 1 Uofi, fundusz inwestycyjny jest tworzony, zarządzany oraz reprezentowany w stosunkach z osobami trzecimi przez TFI.

Agencja - dotychczasowy wspólnik Spółki, jako uczestnik Funduszu, nie będzie sprawować kontroli nad działalnością Funduszu. W świetle regulacji Ustawy o funduszach inwestycyjnych stałą kontrolę czynności faktycznych i prawnych dokonywanych przez Fundusz oraz nadzorowanie doprowadzania do zgodności tych czynności z prawem i statutem funduszu zapewnia depozytariusz (art. 72 ust. 4 Uofi). Agencja - dotychczasowy wspólnik Spółki, jako inwestor, posiada jedynie certyfikaty inwestycyjne Funduszu, a nie udział w kapitale, o którym mowa w powołanych przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Mając na uwadze powyższe, nie ulega wątpliwości, że Spółka oraz Fundusz nie mogą zostać uznani za podmioty powiązane w rozumieniu art. 11 ust. 4 updop.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego uznaje się za nieprawidłowe.

Definicja podmiotów powiązanych została umieszczona w art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 1888 ze zm., dalej: „updop”) I tak, jeżeli:

1. osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, mająca miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwana dalej „podmiotem krajowym”, bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu przedsiębiorstwem położonym poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego przedsiębiorstwa, albo
2. osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, mająca miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwana dalej „podmiotem zagranicznym”, bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego podmiotu krajowego, albo
3. ta sama osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej równocześnie bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu podmiotem krajowym i podmiotem zagranicznym lub w ich kontroli albo posiada udział w kapitale tych podmiotów

–i jeżeli w wyniku takich powiązań zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, i w wyniku tego podatnik nie wykazuje dochodów albo wykazuje dochody niższe od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały – dochody danego podmiotu oraz należny podatek określa się bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań.

Jak stanowi art. 11 ust. 4 updop, przepisy ust. 1-3a stosuje się odpowiednio, gdy:

1. podmiot krajowy bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu innym podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale innego podmiotu krajowego, albo
2. ta sama osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej równocześnie bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu podmiotami krajowymi lub w ich kontroli albo posiada udział w kapitale tych podmiotów.

Zgodnie natomiast z art. 11 ust. 8 updop, przepisy nie mają zastosowania:

1. w przypadku świadczeń między spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową;

2. w przypadku transakcji między grupą producentów rolnych wpisaną do rejestru, o którym mowa w art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. o grupach producentów rolnych i ich związkach oraz o zmianie innych ustaw, a jej członkami, dotyczących odpłatnego zbycia na rzecz grupy producentów rolnych produktów lub grup produktów wyprodukowanych w gospodarstwach członków takiej grupy;
3. w przypadku transakcji między wstępnie uznaną grupą producentów owoców i warzyw lub uznaną organizacją producentów owoców i warzyw, działającą na podstawie ustawy z dnia 19 grudnia 2003 r. o organizacji rynków owoców i warzyw oraz rynku chmielu, a ich członkami, dotyczących odpłatnego zbycia na rzecz takiej grupy lub takiej organizacji produktów lub grup produktów wyprodukowanych w gospodarstwach członków takiej grupy lub organizacji;
4. w przypadku transakcji między Bankowym Funduszem Gwarancyjnym a instytucją pomostową lub do transakcji pomiędzy podmiotem zarządzającym aktywami a instytucją pomostową w rozumieniu ustawy z dnia 10 czerwca 2016 r. o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji.

Zgodnie z art. 11 ust. 5a updop, posiadanie udziału w kapitale innego podmiotu, o którym mowa w ust. 1 i 4, oznacza sytuację, w której dany podmiot bezpośrednio lub pośrednio posiada w kapitale innego podmiotu udział nie mniejszy niż 25%.

Na gruncie powyższych regulacji, dwa podmioty mogą zostać uznane za powiązane, jeżeli jedno z nich bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu, kontroli lub kapitale drugiego podmiotu.

W tym miejscu wskazać należy, że cyt. powyżej art. 11 updop, jest przepisem szczególnym i dotyczy podmiotów powiązanych osobowo lub kapitałowo. Pozostawanie w związku kapitałowym lub osobowym nie jest w jakikolwiek sposób sankcjonowane. Znaczenie podatkowe ma natomiast wykorzystywanie powiązań i związków do zmiany poziomu opodatkowania wbrew obowiązki ustawowemu. Przesłanką zastosowania art. 11 updop, nie jest sam tylko fakt wystąpienia powiązań, o których mowa w art. 11 ust. 1 i 4, lecz wykorzystywanie tych powiązań do zmiany poziomu opodatkowania (uchylania się od opodatkowania). U podstaw regulacji zawartej w tym przepisie leży założenie, by wszelkie transakcje były zgodne z warunkami rynkowymi, tj. warunkami, jakie uzgodniłyby podmioty niezależne, znajdujące się w takiej samej lub w zbliżonej sytuacji.

Celem regulacji prawnej z art. 11 updop, jest zabezpieczenie interesów Skarbu Państwa przed takimi działaniami podatników, które polegają na stosowaniu we wzajemnych transakcjach cen odbiegających od rynkowych, po to aby osiągnąć korzystny dla siebie rezultat podatkowy.

Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, że udziałowcem w Spółce jest Fundusz Inwestycyjny, który posiada 78,35% udziałów w kapitale zakładowym Spółki.

Mając na względzie przedstawiony stan faktyczny oraz cyt. powyższe przepisy stwierdzić należy, że Spółkę oraz Fundusz należy uznać za podmioty powiązane kapitałowo bowiem Fundusz posiada 78,35% udziałów w kapitale Spółki. Zatem, spełnione są warunki wskazane w art. 11 ust. 4 i ust. 5a updop.

Wobec powyższego, za nieprawidłowe należy uznać stanowisko Spółki uznające, że Spółka oraz Fundusz nie mogą zostać uznani za podmioty powiązane w rozumieniu art. 11 ust. 4 updop.

Zgodnie z art. 14na Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k–14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

1. z zastosowaniem art. 119a;

2. w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia.

Nadmienić należy, że w zakresie pytań oznaczonych we wniosku nr 2 i 3 zostały wydane odrębne rozstrzygnięcia.

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 Rzeszowie, ul. Kraszewskiego 4a, 35-016 Rzeszów, 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, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej 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: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała.