

ILPB3/4510-1-9/16-3/JG – Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	ILPB3/4510-1-9/16-3/JG
Data	2016.03.15
Autor	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
Temat	Podatek dochodowy od osób prawnych --> Przedmiot i podmiot opodatkowania --> Obowiązek dokumentacji transakcji dokonywanych z podmiotami powiązаныmi
Istota interpretacji	Podatek dochodowy od osób prawnych w zakresie ustalenia czy do transakcji dobrowolnego umorzenia udziałów bez wynagrodzenia będą miały zastosowanie przepisy dotyczące tzw. cen transferowych.

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r., poz. 613, z późn. zm.) oraz § 4 pkt 3 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 Poznaniu działający w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością przedstawione we wniosku z 14 stycznia 2016 r. (data wpływu 18 stycznia 2016 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie ustalenia czy do transakcji dobrowolnego umorzenia udziałów bez wynagrodzenia będą miały zastosowanie przepisy dotyczące tzw. cen transferowych - **jest prawidłowe**.

UZASADNIENIE

W dniu 18 stycznia 2016 r. został złożony ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie:

* skutków podatkowych z tytułu zbycia udziałów posiadanych w spółce zależnej w celu ich dobrowolnego umorzenia bez wynagrodzenia,

* ustalenia czy do transakcji dobrowolnego umorzenia udziałów bez wynagrodzenia będą miały zastosowanie przepisy dotyczące tzw. cen transferowych.

We wniosku przedstawiono następujący opis zdarzenia przyszłego.

Wnioskodawca (dalej także: Spółka) będący spółką podlegającą nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce jest jednym z udziałowców w innej spółce kapitałowej z siedzibą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i podlegającej w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu (dalej: Spółka zależna). Poza Wspólnikiem, udziałowcem Spółki jest także przynajmniej jedna inna spółka, mająca siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej.

W przyszłości rozważane jest dokonanie umorzenia udziałów posiadanych przez Spółkę w Spółce zależnej. Udziałowcy Spółki zależnej (tj. Wnioskodawca i przynajmniej jeden udziałowiec Spółki zależnej) będą względem siebie podmiotami powiązаныmi w rozumieniu art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Omawiane umorzenie zostanie przeprowadzone zgodnie z przepisami ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (t. j. Dz. U. z 2013 r., poz. 1030 ze zm.: dalej KSH), za zgodą Spółki, w drodze nabycia udziałów przez Spółkę zależną (umorzenie dobrowolne). Omawiane umorzenie zostanie dokonane bez wynagrodzenia, na co Spółka wyrazi zgodę.

Planowane umorzenie udziałów posiadanych przez Spółkę w Spółce zależnej zostanie przeprowadzone bez obniżenia kapitału zakładowego Spółki zależnej.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania.

* Czy w związku z planowanym zbyciem udziałów posiadanych przez Spółkę w kapitale Spółki zależnej, na rzecz Spółki zależnej, w celu ich dobrowolnego umorzenia bez wynagrodzenia, za zgodą Spółki, po stronie Spółki powstanie przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych...

* Czy w związku z przeprowadzeniem umorzenia dobrowolnego udziałów bez zapłaty wynagrodzenia na rzecz Wnioskodawcy, będą miały zastosowanie do Wnioskodawcy przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dotyczące tzw. cen transferowych, tj. art. 9a i art. 11 tej ustawy, a w szczególności czy dla takiego zdarzenia należy sporządzić dokumentację podatkową (tzw. dokumentację cen transferowych), o której mowa w art. 9a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych...

Przedmiotem niniejszej interpretacji indywidualnej jest odpowiedź na pytanie nr 2.

Wniosek Spółki w zakresie pytania nr 1 został rozpatrzony odrębną interpretacją indywidualną wydaną w dniu 15 marca 2016 r. nr ILPB3/4510-1-9/16-2/JG.

Zdaniem Wnioskodawcy, w przypadku przeprowadzenia przez Spółkę zależną umorzenia udziałów posiadanych przez Spółkę, w formie umorzenia dobrowolnego, bez zapłaty wynagrodzenia na rzecz Spółki, przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dotyczące tzw. cen transferowych, tj. art. 9a i art. 11 ww. ustawy, nie znajdują zastosowania wobec Spółki. W szczególności, dla takiego zdarzenia nie ma obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej (tzw. dokumentacji cen transferowych), o której mowa w art. 9a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Stosownie do art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jeżeli w wyniku powiązań pomiędzy określonymi (powiązаныmi) podmiotami 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 podatnika oraz należny podatek określa się bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań.

Zgodnie z art. 9a ust. 1 ww. ustawy, podatnicy dokonujący transakcji, w tym zawierający umowy spółki niebędącej osobą prawną, umowy wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze, z podmiotami powiązаныmi z tymi podatnikami lub transakcji, w związku z którymi zapłata należności wynikających z takich transakcji dokonywana jest bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, w tym zawierający umowy spółki niebędącej osobą prawną, umowy wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze, jeżeli jedną ze stron takiej umowy jest podmiot mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym

szkodliwą konkurencję podatkową, są obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej takiej (takich) transakcji.

Wnioskodawca chciałby wskazać, że w przypadku umorzenia udziałów nie dochodzi do transakcji w rozumieniu przepisów o cenach transferowych. Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie definiują pojęcia "transakcji". Zgodnie jednak z definicją zawartą w słowniku języka polskiego (Słownik Języka Polskiego, PWN, wydanie internetowe www.sjp.pwn.pl) "transakcja" to "operacja handlowa dotycząca kupna lub sprzedaży towarów lub usług" bądź "umowa handlowa na kupno lub sprzedaż towarów lub usług; też: zawarcie takiej umowy". Zdaniem Wnioskodawcy, przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dotyczące cen transferowych odnoszą się do transakcji o charakterze handlowym oraz enumeratywnie wymienionych zdarzeń (zawarcie umowy spółki osobowej lub wspólnego przedsięwzięcia). Przepisy o cenach transferowych dotyczą zatem tylko i wyłącznie:

* zdarzeń będących następstwem działalności gospodarczej (podstawowej lub dodatkowej), w wyniku których generowane są przychody oraz

* umów spółek osobowych oraz wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze.

Nie znajdują one zatem zastosowania do umów spółek kapitałowych, jak również umorzenia udziałów spółki kapitałowej, które stanowi zdarzenie o charakterze czysto reorganizacyjnym i jednorazowym, uregulowane szczególnymi przepisami prawa handlowego.

Powyższe znajduje potwierdzenie przykładowo w:

* interpretacji indywidualnej z 14 sierpnia 2015 r. (sygn. ILPB3/4510-1-223/15-4/JG), w której Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu zaakceptował stanowisko podatnika, zgodnie z którym: "(...) w przypadku umorzenia udziałów nie dochodzi do transakcji w rozumieniu przepisów o cenach transferowych";

* interpretacji indywidualnej z 24 grudnia 2008 r. (sygn. ILPB3/423-637/08-2/HS), w której Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu wskazał, że: "Ustawa podatkowa nie definiuje (?) pojęcia "transakcja" oraz "wartość transakcji". Dokonując wykładni językowej, stwierdza się, iż przez pojęcie "transakcja" należy rozumieć operację handlową dotyczącą kupna lub sprzedaży towarów lub usług bądź też umowę handlową na kupno lub sprzedaż towarów lub usług (też zawarcie takiej umowy)". Co prawda ww. interpretacja została wydana w stanie prawnym obowiązującym przed rokiem 2015, jednakże w wyniku zmiany przepisów od 2015 r. pojęcie transakcji podlegających przepisom o cenach transferowych zostało rozszerzone jedynie o takie zdarzenia jak (1) zawarcie umowy spółki osobowej oraz (2) zawarcie umowy wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze. Z tego też względu, dalsza argumentacja Wnioskodawcy odnosi się do transakcji innych niż (1) zawarcie umowy spółki osobowej oraz (2) zawarcie umowy wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze.

Niezależnie od powyższego, skoro przepisy KSH dopuszczają umorzenie udziałów za wynagrodzeniem lub bez wynagrodzenia, to w razie skorzystania z możliwości umorzenia bez wynagrodzenia nie ma też podstaw do zastosowania przepisu art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych - poprzez uznanie, iż mamy do czynienia z transakcją nierynkową. Jest to określony typ transakcji (umorzenie bez wynagrodzenia) przewidziany przez KSH - szacowanie wysokości wynagrodzenia na podstawie art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oznaczałoby

więc zakwestionowanie samego charakteru tej instytucji prawnej. Transakcje takie mogą występować również często jak transakcje polegające na umorzeniu za wynagrodzeniem.

Należy stwierdzić, że podstawę prawną dobrowolnego umorzenia udziałów posiadanych w Spółce zależnej przez Wnioskodawcę na gruncie art. 199 § 1^{#8722;7} KSH stanowią łącznie:

- * umowa spółki,
- * uchwała zgromadzenia wspólników,
- * zgoda wspólnika spółki.

W analizowanej sytuacji art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie może więc znaleźć zastosowania z uwagi na fakt, iż w tym wypadku nie mamy do czynienia ani z odpłatnym zbyciem, ani z ceną, ani z jakąkolwiek umową określającą tę cenę (uchwały zgromadzenia wspólników o umorzeniu udziałów lub zgody wspólnika na umorzenie udziałów bez wynagrodzenia nie można utożsamiać z transakcją dotyczącą kupna lub sprzedaży).

Ponadto, jeżeli umorzenie udziałów jest nieodpłatne, a spółka podejmuje je wyłącznie w celach reorganizacyjnych, to, choć jest to nabycie, to takie nieodpłatne nabycie udziałów przez spółkę, dokonane za zgodą wspólnika w celu ich umorzenia (umorzenie dobrowolne), następuje na mocy szczególnej umowy nienazwanej (której w żadnym razie nie można porównać z umową sprzedaży udziałów). Umowa taka prowadzi jedynie do zmiany struktury praw udziałowych.

W ocenie Wnioskodawcy, art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie będzie miał zastosowania z uwagi na fakt, iż w przypadku umorzenia udziałów bez wynagrodzenia, nie mamy do czynienia z transakcją dla celów przepisów o cenach transferowych. Umorzenie udziałów bez wynagrodzenia stanowi autonomiczną instytucję prawa spółek handlowych, regulującą specyficzny stosunek prawny, tj. relacje pomiędzy udziałowcem a spółką. Koniecznym elementem tej instytucji jest właśnie brak wynagrodzenia.

Co więcej, jak wskazano w odpowiedzi na pytanie pierwsze przedmiotowego wniosku, w przypadku umorzenia bez wynagrodzenia nie dochodzi w ogóle do powstania przychodu (dla żadnej ze stron, aczkolwiek w tym kontekście istotna jest perspektywa Spółki), którego wartość mogłaby być szacowana na podstawie art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Przepisy o cenach transferowych nie znajdują zastosowania do umorzenia udziałów również dlatego, że w kontekście umorzenia udziałów nie można mówić o "cenie". Stosownie do art. 535 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (dalej: KC), cena jest elementem umowy sprzedaży - sprzedawca zobowiązuje się przenieść na kupującego własność rzeczy i wydać mu rzecz, a kupujący zobowiązuje się rzecz odebrać i zapłacić sprzedawcy cenę. W przedstawionym zdarzeniu przyszłym, w przypadku umorzenia udziałów bez wynagrodzenia, nie możemy zatem mówić o "cenie", a tym bardziej o transakcji. W tym kontekście podkreślić należy, że umorzenie udziałów bez wynagrodzenia z samej swojej istoty zakłada brak ceny/wynagrodzenia za umorzone udziały. Skoro zatem charakter omawianej instytucji został uregulowany w taki sposób, że z istoty umorzenia bez wynagrodzenia wynika brak przysporzenia po stronie wspólnika, którego udziały są umarzane, to brak jest podstaw do szacowania wysokości przychodu po stronie Wnioskodawcy lub Spółki. Gdyby bowiem dopuścić możliwość takiego szacowania, oznaczałoby to de facto, że każde umorzenie udziałów powinno następować za wynagrodzeniem, czego nie można zaakceptować w świetle przepisów KSH, które celowo rozróżniają

i dopuszczają zarówno instytucję umorzenia za wynagrodzeniem jak i bez wynagrodzenia. Mając powyższe na uwadze należy stwierdzić, że dyspozycja art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie obejmuje czynności umorzenia udziałów. Skoro bowiem umorzenie to nie następuje za cenę, to tym bardziej nie można ustalić dla niego ceny rynkowej, czy też nierynkowej.

Wskazać ponadto należy na aspekt celowościowy przepisów dotyczących cen transferowych. Odnoszą się one niewątpliwie do transakcji o charakterze handlowym, dotyczą zatem zdarzeń w wyniku których generowane są przychody. Praktyka gospodarcza zna przypadki, gdy powiązane ze sobą podmioty zawierają transakcje, w których zastosowane zostają ceny znacznie odbiegające od cen stosowanych pomiędzy podmiotami niepowiązanymi. Rezultatem takich działań jest zmiana wielkości przychodów sprzedawcy i kosztów nabywcy w celu oddziaływania na wysokość opodatkowanego dochodu u każdego z kontrahentów. W wyniku zastosowania przepisów o cenach transferowych, w przypadku gdy cena transakcyjna jest wyższa niż cena rynkowa, koszty nabywcy mogą ulec obniżeniu podobnie, jak przychody sprzedawcy. Natomiast, gdy kontrahenci ustalą cenę niższą od rynkowej, na podstawie przepisów o cenach transakcyjnych możliwe jest odpowiednie podwyższenie przychodów sprzedawcy, jak i kosztów nabywcy. Funkcja art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych polega zatem na uniemożliwianiu dokonywania modyfikacji dochodów z transakcji przez powiązanych ze sobą podatników, w celu zmniejszenia ich zobowiązań podatkowych.

Jak wynika z powyższego, art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, znajduje zastosowanie w przypadku, gdy pomiędzy podmiotami powiązanymi zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty i w wyniku tego jeden z tych podmiotów nie wykazuje dochodów albo wykazuje dochody niższe od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały. Umorzenie udziałów w Spółce zależnej bez wynagrodzenia jest zdarzeniem na które Spółka zależna nie ma wpływu, a do którego dochodzi w wyniku ustaleń pomiędzy jej udziałowcami. Nie może być zatem mowy o ustalaniu bądź narzucaniu warunków pomiędzy Spółką zależną a jej udziałowcami - Wnioskodawcą oraz innym udziałowcem. Ponadto, umorzenie udziałów bez wynagrodzenia ze swej natury występuje jedynie pomiędzy spółką kapitałową a jej udziałowcem lub udziałowcami i nie zakłada wypłaty wynagrodzenia w żadnej formie. W konsekwencji, nie jest możliwe ustalenie czy transakcja umorzenia udziałów została przeprowadzona na warunkach rynkowych, gdyż niemożliwe jest wskazanie porównywalnych transakcji pomiędzy niezależnymi podmiotami (pomiędzy niezależnymi podmiotami nie dochodzi przecież do umorzenia udziałów, bowiem jeśli jakiś podmiot posiada udziały innego podmiotu, są to już - z definicji - podmioty powiązane).

Za prawidłowością stanowiska Wnioskodawcy przemawia również fakt, że nie jest możliwe ustalenie, czy umorzenie udziałów nastąpiło na warunkach rynkowych. Umorzenie udziałów jest czynnością prawną, której nieodłącznym elementem jest zaangażowanie podmiotów powiązanych. Do umorzenia udziałów dochodzi pomiędzy spółką a jej udziałowcem, a więc pomiędzy podmiotami powiązanymi. Brak porównywalnych warunków ustalanych pomiędzy niezależnymi podmiotami przesądza, że nie jest możliwe określenie, jakie warunki uzgodniłyby te podmioty, a zatem nie istnieje rynek, który stanowiłby punkt odniesienia dla ustalenia, czy umorzenie udziałów nastąpiło z uwzględnieniem warunków rynkowych. Zdaniem Wnioskodawcy, możliwe jest porównywanie czynności prawnych tego samego typu. A zatem, jedynym punktem odniesienia dla umorzenia udziałów bez wynagrodzenia mogłoby być inne umorzenie udziałów bez wynagrodzenia. Nie jest możliwe dokonanie porównania z umorzeniem za wynagrodzeniem, bowiem jest to inny typ czynności prawnej, zatem przyjęcie takiego poglądu prowadziłoby de facto do porównania dwóch zupełnie odrębnych instytucji. Biorąc zatem pod uwagę brak możliwości ustalenia wartości rynkowej, również w praktyce za niemożliwe należy uznać zastosowanie przepisów dotyczących cen transferowych (abstrahując od powodów wskazanych powyżej).

Ponadto należy wskazać, że przewidziane w ramach obowiązujących przepisów metody ustalania ceny transakcyjnej, są całkowicie nieadekwatne i nieodpowiednie do umorzenia udziałów. Nawet bowiem gdyby uznać, że umorzenie udziałów w Spółce zależnej jest transakcją, z czym Wnioskodawca zdecydowanie się nie zgadza, to brak jest metody która mogłaby znaleźć zastosowanie w odniesieniu do takiej transakcji. Za nieprzystające do umorzenia udziałów należy bowiem uznać:

- * metodę porównywalnej ceny niekontrolowanej - ze względu na brak ceny i brak transakcji porównywalnych;
- * metodę ceny odsprzedaży - ze względu na brak ceny, oraz brak sprzedaży (a tym bardziej odsprzedaży);
- * metodę "koszt plus" - ze względu na brak sprzedaży, brak bazy kosztowej i narzutu zysku;
- * metody zysku transakcyjnego - ze względu na brak transakcji oraz brak zysku.

Jak wynika z powyższego, metody określania dochodów znajdują odniesienie do zupełnie innych zdarzeń, niż umorzenie udziałów, co dodatkowo potwierdza, że regulacje dotyczące cen transferowych nie mogą w stosunku do takiej czynności znaleźć zastosowania.

Zdaniem Wnioskodawcy powyższe przesądza, że dyspozycja przepisów o cenach transferowych nie obejmuje sytuacji przedstawionej w ramach opisu zdarzenia przyszłego (tj. umorzenia udziałów w Spółce zależnej). Stanowisko Wnioskodawcy, zgodnie z którym przepisy o cenach transferowych nie znajdują w przedstawionym zdarzeniu przyszłym zastosowania, potwierdzone zostało również w interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego, m.in. w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 14 sierpnia 2015 r. (sygn. ILPB3/4510-1-223/15-4/JG), w której organ uznał za prawidłowe w całości stanowisko podatnika, zgodnie z którym "(...) w przypadku umorzenia udziałów nie dochodzi do transakcji w rozumieniu przepisów o cenach transferowych".

Podsumowując, w przypadku przeprowadzenia planowanego umorzenia udziałów posiadanych przez Spółkę w Spółce zależnej w formie umorzenia dobrowolnego bez zapłaty wynagrodzenia na rzecz Spółki przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dotyczące tzw. cen transferowych, tj. art. 11 i art. 9a ww. ustawy, nie znajdują zastosowania w odniesieniu do Wnioskodawcy. W szczególności, dla takiego zdarzenia nie powstanie obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej (tzw. dokumentacji cen transferowych), o której mowa w art. 9a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

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

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

W odniesieniu do powołanych przez Spółkę interpretacji indywidualnych, należy stwierdzić, że są one rozstrzygnięciami wydanymi w konkretnych sprawach, osadzonych w określonym stanie faktycznym i tylko do nich się odnoszących, w związku z tym nie mają mocy powszechnie obowiązującego prawa.

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