

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	IBPB-1-2/4510-366/15/AK
Data	2015.10.28
Autor	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
Temat	Podatek dochodowy od osób prawnych → Przychody
Słowa kluczowe	konfuzja; debitor; Konfuzja; wierzyciel; odsetki; wierzyciel; wierzytelność; wierzyciel; wierzytelność; zobowiązanie; zobowiązanie
Istota interpretacji	Czy konfuzja zobowiązania i wierzytelności, będąca następstwem połączenia Spółki przejmującej ze Spółkami przejmowanymi, będzie prowadziła do powstania u Wnioskodawcy (w tym jako następcy prawnego Spółki przejmowanych) przychodów podatkowych? (pytanie oznaczone we wniosku nr 1)

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) 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 4 sierpnia 2015 r. (data wpływu do tut. BKIP 6 sierpnia 2015 r.), uzupełnionym 18 września 2015 r., o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie ustalenia, czy konfuzja zobowiązania i wierzytelności, będąca następstwem połączenia Spółki przejmującej ze Spółkami przejmowanymi, będzie prowadziła do powstania u Wnioskodawcy przychodów podatkowych (pytanie oznaczone we wniosku nr 1) **jest prawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 6 sierpnia 2015 r. wpłynęło do tut. BKIP wnioski o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie ustalenia, czy konfuzja zobowiązania i wierzytelności, będąca następstwem połączenia Spółki przejmującej ze Spółkami przejmowanymi, będzie prowadziła do powstania u Wnioskodawcy przychodów podatkowych.

We wniosku zostało przedstawione następujące zdarzenie przyszłe:

Wnioskodawca (dalej: Spółka przejmująca lub Wnioskodawca) jest częścią międzynarodowej grupy kapitałowej (dalej: Grupa). Do Grupy należą również spółki A Sp. z o.o. oraz B Sp. z o.o. (dalej łącznie: Spółki przejmowane). Wszystkie trzy spółki prowadzą podobną działalność, czysto komplementarną wobec siebie, której podstawowym przedmiotem jest produkcja opakowań do kosmetyków oraz perfum.

Zarówno Wnioskodawca, jak i Spółki przejmowane są polskimi spółkami kapitałowymi, posiadającymi siedzibę i zarząd w Polsce, zarejestrowanymi dla celów podatku dochodowego od osób prawnych (dalej: PDOP) w Polsce. Wnioskodawca i Spółki przejmowane są więc podatnikami, o których mowa w art. 3 ust. 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).

Obecnie udziałowcami Wnioskodawcy są X oraz Y, za jedynym udziałowcem A Sp. z o.o. jest Spółka Z S.A.S. Na chwilę obecną, jedynym udziałowcem B Sp. z o.o. jest Wnioskodawca, który nabył udział w B Sp. z o.o. w drodze umowy sprzedaży od V.

Grupa rozpoczyna restrukturyzację swojej działalności w Polsce, której finalnym etapem będzie, po uprzedzeniu Wnioskodawcy ze Spółkami przejmowanymi w trybie art. 492 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2013 r., poz. 1030 ze zm., dalej: KSH), tj. poprzez przeniesienie całego majątku Spółek przejmowanych na Spółkę przejmującą.

W zamian za przeniesienie całego majątku A Sp. z o.o. na Spółkę przejmującą, Spółka przejmująca wyda swoje udziały dotychczasowemu wspólnikowi A Sp. z o.o. Natomiast, zgodnie z brzmieniem art. 515 KSH dopuszczającym po uprzedzeniu bez podwyższenia kapitału zakładowego w stosunku do spółki przejmującej która ma udziały w spółce przejmowanej, Wnioskodawca nie wyda w zamian za przyjęty majątek B Sp. z o.o. udziałów w swoim kapitale zakładowym, ponieważ na dzień uprzedzenia będzie jej jedynym udziałowcem.

W wyniku uprzedzenia przeprowadzonego w trybie art. 492 § 1 pkt 1 KSH, Spółki przejmowane przestaną istnieć, zaś Wnioskodawca stanie się prawnym sukcesorem Spółek przejmowanych.

Ponadto możliwa jest sytuacja, w której na moment uprzedzenia łącząc się do siebie jednocześnie nie wierzycielem i dłużnikiem, m.in. z tytułu:

- sprzedaży wyrobów gotowych, materiałów i komponentów,
- pożyczek,

- usługa wsparcia w zakresie zarządzania, finansów i rachunkowości, zaopatrzenia, zarządzania zasobami ludzkimi, kontroli jakości, wsparcia prawnego oraz komunikacji i marketingu,
- usługa modyfikacji form,
- a także z innych tytułów.

W tej sytuacji dojdzie do wygaszenia ich wzajemnych wierzytelności i zobowiązań na skutek tzw. skonfuzji tj. połączenia w ramach tej samej osoby (Spółki przejmującej) praw (wierzytelności Spółek przejmowanych wobec Spółki przejmującej) i korelatywnie sprzecznych z nimi obowiązków (zobowiązań Spółki przejmującej wobec Spółek przejmowanych).

W uzupełnieniu wniosku z 14 września 2015 r. (data wpływu do tut. BKIP 18 września 2015 r.) wskazano, że obecnie udziałowcami Wnioskodawcy są X oraz Y. Niemniej, w związku z toczącym się procesem restrukturyzacji Grupy, nie tylko na szczeblu lokalnym, Spółka powziła wiadomość, że planowana jest sprzedaż udziałów Wnioskodawcy przez jej obecnych udziałowców na rzecz Z S.A.S. W konsekwencji, możliwe jest, że na moment opisanego połączenia spółek, struktura udziałowa Wnioskodawcy pozostanie taka jak obecnie. Możliwe jest jednak, że jedynym udziałowcem Wnioskodawcy stanie się spółka Z S.A.S. W tym drugim przypadku, wskutek połączenia spółek udziałowcy temu zostałyby wydane nowe udziały w podwyższonym w wyniku połączenia kapitale zakładowym.

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

Czy konfuzja zobowiązań i wierzytelności, będąca następstwem połączenia Spółki przejmującej ze Spółkami przejmowanymi, będzie prowadziła do powstania u Wnioskodawcy (w tym jako następcy prawnego Spółek przejmowanych) przychodów podatkowych... (pytanie oznaczone we wniosku nr 1)

Wnioskodawca stoi na stanowisku, że konfuzja zobowiązań i wierzytelności, będąca następstwem połączenia Spółek przejmowanych ze Spółką przejmującą, nie będzie prowadziła do powstania u Wnioskodawcy (w tym jako następcy prawnego Spółek przejmowanych) przychodów podatkowych.

Zgodnie z art. 491 § 1 KSH, spółki kapitałowe mogą się łączyć między sobą oraz ze spółkami osobowymi. Połączenie może być dokonane m.in. przez przeniesienie całego majątku spółki przejmowanej na inną spółkę przejmującą za udziały lub akcje, które spółka przejmująca wydaje wspólnikom spółki przejmowanej - tzw. łączenie się przez przejęcie na mocy art. 492 § 1 pkt 1 KSH. Wskazane połączenie znajdzie zastosowanie w opisanym powyżej zdarzeniu przyszłym. Na mocy art. 493 § 1 KSH, spółki przejmowane zostaną

rozwi zane, bez przeprowadzenia post powania likwidacyjnego, w dniu wykre lenia z rejestru. Zgodnie z art. 494 § 1 KSH, Wnioskodawca, z dniem po czenia, przejmie wszystkie prawa i obowi zki Spó k przejmowanych.

Z dniem po czenia Spó ka przejmuj ca zostaje sukcesorem uniwersalnym Spó k przejmowanych - staje si stron wszystkich zobowi za /wierzytelno ci Spó k przejmowanych. W konsekwencji, w sytuacji, kiedy Spó ci przejmowane b d albo by by wierzycielami/d niki Spó ci przejmuj cej, po czenie spó k przez przej cie b dzie skutkowa tym, e ten sam podmiot zostanie jednocze nie d nikiem i wierzycielem z tytu tego samego stosunku zobowi zaniowego. W wietle doktryny/nauki prawa cywilnego oraz wyk dni regulacji ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. z 2014 r., poz. 121 ze zm., dalej: ŹKCö), taka sytuacja b dzie stanowi konfuzj , która jest zaliczana do zdarze powoduj cych wyga ni cie stosunku prawnego, pomimo braku spe enienia przez d nika wiadczenia. W przypadku konfuzji wyga ni cie zobowi za nast puje z mocy prawa, wskutek skumulowania w r kach jednego podmiotu praw przys guj cych wierzycielowi i obowi zków d nika.

Maj c na uwadze powy sze, w momencie po czenia Spó k przejmowanych z Wnioskodawc dojdzie do zaniku niezbdnych elementów stosunku zobowi zaniowego - dwóch stron - wierzyciela i d nika, z których ka da reprezentuje przeciwstawne interesy. W konsekwencji po czenia z Wnioskodawc , gdy nast pi zespolenie w jednej osobie wierzyciela i d nika, wzajemne nale no ci i zobowi zania ulegn wyga ni ciu z mocy prawa.

Art. 12 ust. 1 UPDOP, zawiera przyk dowe przysporzenia zaliczane do kategorii przychodów. Zgodnie z ww. przepisem, przychodami, z zastrze eniem ust. 3 i 4 oraz art. 14 tej ustawy, s w szczególno ci otrzymane pieni dze, warto ci pieni ne, warto otrzymanych nieodp tnie lub cz ciowo odp tnie rzeczy lub praw, warto innych nieodp tnych lub cz ciowo odp tnych wiadcze , warto umorzonych lub przedawnionych zobowi za (art. 12 ust. 1 pkt 1-3 UPDOP).

Na podstawie art. 12 ust. 1 UPDOP, mo na stwierdzi , e co do zasady przychodem jest ka da warto wchodz ca do majtku podatnika, powi kszej ca jego aktywa, maj ca definitywny charakter, któr mo e on rozporz dza jako w asn .

Maj ca miejsce w opisanym zdarzeniu przys g m konfuzja zobowi za /wierzytelno ci nie zosta bezpo rednio uregulowana w przepisach UPDOP. Niemniej, nale y podkre li , e zaistnienie tego zdarzenia prawnego nie b dzie si wi za z uzyskaniem jakiegokolwiek

przysporzenia majątkowego przez Wnioskodawcę, tj. z otrzymaniem przez niego realnych, określonych wartości w sensie ekonomicznym.

Pogląd ten znajduje potwierdzenie w interpretacjach organów podatkowych, w tym przykładowo w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 6 listopada 2013 r., nr ILPB3/423-371/13-4/JG, w której potwierdzono stanowiska podatnika o tym, że wygaśnięcie zobowiązania w drodze konfuzji nie zostało bezpośrednio wymienione w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych jako czynność skutkująca powstaniem przychodu, bądź niepowodującą powstania przychodu. Należy jednak zauważyć, że zaistnienie tego zdarzenia prawnego nie wiąże się z uzyskaniem jakiegokolwiek przysporzenia majątkowego przez Wnioskodawcę, czyli z otrzymaniem przez niego realnych, określonych wartości - w sensie ekonomicznym. <...> W szczególności, w omawianym przypadku nie dochodzi do umorzenia przedmiotowego zobowiązania, o czym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Wobec powyższego, nie można stwierdzić, że poświadczenie będzie skutkowało dla Wnioskodawcy powstaniem jakiegokolwiek przychodu, spowoduje bowiem wygaśnięcie stosunku prawnego przy jednoczesnym braku spełnienia wiadczenia przez dłużnika. Dodatkowo, należy podkreślić, że w tej sytuacji po stronie Wnioskodawcy nie dojdzie również do zwiększenia aktywów ani zmniejszenia pasywów. Zarówno aktywa, jak i pasywa będą korygowane o tę samą wartość, dlatego te przedmiotowa konfuzja zobowiązania /wierzytelności wynikających z wzajemnych transakcji pozostanie neutralna dla Wnioskodawcy nie powodując żadnych zmian w jego majątku.

Ponadto, zdaniem Wnioskodawcy, konfuzja wierzytelności i zobowiązania, która jak wskazano wyżej spowoduje ich wygaśnięcie z mocy prawa, nie powinna być utożsamiana z umorzeniem wierzytelności, o której mowa w art. 12 ust. 1 pkt 3 lit. a) UPDOP, zgodnie z którym przychodami z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, jest w szczególności wartość, z zastrzeżeniem ust. 4 pkt 8, umorzonych lub przedawnionych zobowiązań, w tym z tytułu zaciągniętych pożyczek (kredytów), z wyjątkiem umorzonych pożyczek z Funduszu Pracy.

W świetle regulacji KC wierzytelność jest prawem i nie ma przeszkód, aby zrzec się tego prawa w każdej chwili. Przez umorzenie należy rozumieć zrzeczenie się należytej przez wierzyciela bez uzyskania wiadczenia ze strony dłużnika. W oparciu o art. 508 KC, zobowiązanie wygasa, gdy wierzyciel zwalnia dłużnika z długu, a dłużnik przyjmuje zwolnienie. Zatem o uznaniu zobowiązania za umorzone w całości lub w części będzie decydować spełnienie dwóch istotnych czynności. W przypadku wierzyciela konieczne jest o wiadczenie woli o zwolnieniu dłużnika z długu, natomiast w przypadku dłużnika

o wiadczenie, e zwolnienie to przyjmuje. Podobna sytuacja ma miejsce, kiedy zobowi zanie zostanie umorzone w przypadku odnowienia (art. 506 KC) lub w przypadku potr cenia (art. 498 KC). W przypadku pozostałych wymienionych dwóch form umorzenia zobowi zania konieczne jest co najmniej zanie o wiadczenia woli drugiej stronie.

W opisanym zdarzeniu przyszłym wyga ni cie wierzytelno ci i zobowi za nast pi z mocy prawa, wskutek skumulowania w r kach jednego podmiotu praw przysługuj cych wierzycielowi i obowi zków duka, a nie w wyniku zwolnienia z dugu, czy odnowienia lub potr cenia.

Nie mo na zatem uzna , e nast pi umorzenie zobowi za . W konsekwencji, nale y stwierdzi , e w przedstawionym zdarzeniu przyszłym u Wnioskodawcy nie powstanie przychód z tytułu umorzenia zobowi za . Konfuzja jest bowiem inn od umorzenia form wygasania zobowi za . W wietle powy szego, maj c na uwadze fakt, e w wyniku połączenia Spółek przejmowanych z Wnioskodawc nie b dzie miało miejsce umorzenie wierzytelno ci, nale y równie uzna , e w przedstawionym zdarzeniu przyszłym nie b dzie miało zastosowania art. 12 ust. 1 pkt 3 lit. a) UPDOP.

Dodatkowo nale y zauwa y , e konfuzja nie b dzie równie prowadzi do powstania przychodu w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 UPDOP, tj. przychodu z tytułu wiadcze nieodpłatnych. W opisywanym zdarzeniu przyszłym nie dojdzie bowiem do nieodpłatnego wiadczenia, gdy - jak zostało to ju wskazane powy ej - dla łączonych spółek nie powstanie jakiegokolwiek przysporzenie maj tkowe. Wyga ni cie zobowi za jest bowiem skutkiem szczególnego zdarzenia jakim jest konfuzja i nast puje z mocy prawa, nie jest natomiast przysporzeniem powstałym w wyniku zdarzenia dokonanego pod tytułem darmym lub innego wiadczenia o nieekwiwalentnym charakterze - co jest warunkiem uznania, e w danych okoliczno ciach dochodzi do powstania przychodu o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 2 UPDOP.

Na marginesie warto równie doda , e w odniesieniu do odsetek od pożyczek udzielonych pomi dzy Wnioskodawc a Spółkami przejmowanymi, które nie zostan zapłacone lub skapitalizowane, zastosowanie znajdzie przepis art. 12 ust. 4 pkt 2 UPDOP, zgodnie z którym do przychodów nie zalicza si kwot naliczonych, lecz nieotrzymanych odsetek od nale no ci, w tym równie od udzielonych pożyczek (kredytów). U yte w cytowanym powy ej przepisie poj cie Źotrzymane oznacza, e przychód podatkowy powstaje w momencie zapłaty odsetek, czyli zwi kszenia maj tku podatnika. W przedstawionym zdarzeniu przyszłym wierzytelno ci przestan istnie , a Spółka przejmuj ca nie b dzie zobowi zana po przej ciu Spółek przejmowanych do wykazania przychodu podlegaj cego opodatkowaniu w wysoko ci

wynikającej z naliczonych i niezapłaconych lub nieskapitalizowanych przed dniem wygaśnięcia odsetek od pożyczek.

Reasumując, zdaniem Wnioskodawcy, będąca następstwem połączenia Spółki przejmującej ze Spółkami przejmowanymi konfuzja zobowiązań i wierzytelności będzie dla niego neutralna na gruncie UPDOP, tj. nie będzie prowadziła do powstania przychodu po stronie Wnioskodawcy.

Stanowisko Wnioskodawcy znajduje potwierdzenie w interpretacjach wydawanych przez organy skarbowe np.:

- interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 25 listopada 2014 r., nr ILPB4/423-405/14-4/M,
- interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 30 października 2014 r., nr IPPB3/423-812/14-2/E,
- interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 21 października 2014 r., nr IPPB3/423-750/14-2/E,
- interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 18 lipca 2014 r., nr IPPB3/423-450/14-4/E,
- interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 11 kwietnia 2014 r., nr IPPB3/423-44/14-2/AG,
- interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 28 marca 2014 r., nr IPPB3/423-6/14-2/KK.

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

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

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie wydania interpretacji.

Nadmienia należy, że w zakresie pytań oznaczonych we wniosku nr 2 i 3 wydano 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 Łodzi, ul. Piotrkowska 135, 90-434 Łódź, 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 ó t.j. Dz. U. z dnia 14 marca 2012 r., poz. 270 ze zm.). Skarg do WSA wnosi si (w dwóch egzemplarzach ó art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia dor czenia odpowiedzi organu na wezwanie do usuni cia naruszenia prawa, a je eli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sze dziesi ciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Skarg wnosi si za po rednictwem organu, którego dzia nie lub bezczynno s przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Izba Skarbowa w Katowicach Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Bielsku-Bia e ul. Traugutta 2a, 43-300 Bielsko-Bia e.