

Warszawa, 5 stycznia, 2017 r.

Do:

Sz. P. Tomasz Grednysz
Sz.P. Renata Radziejewska

Podmioty z grupy kapitałowej Neuca

Szanowni Państwo,

Poniżej przedstawiamy naszą opinię w zakresie sposobu rozumienia zmienionych od 1 stycznia 2017 r. przepisów prawa podatkowego, dotyczących zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków opłacanych bez pośrednictwa rachunku płatniczego.

Stan faktyczny

Rozumiemy, że Neuca S.A. (Neuca) zawarła szereg umów ramowych z odbiorcami (przedsiębiorcami) prowadzącymi apteki. Na podstawie tych umów aptekom sprzedawane są produkty zaopatrzenia aptek. Realizacja tych umów polega od strony praktycznej na dostarczaniu towarów do aptek przez firmę transportową działającą na rzecz Neuca. Zarazem w relacjach handlowych z aptekami praktykowane jest przyjmowanie przez firmę transportową w imieniu Neuca, płatności za dostarczone towary, w przypadku, gdy płatność jest uiszczana gotówką. Wartość takiej jednorazowo dokonywanej płatności może przekroczyć 15 tys. PLN.

Stan prawny

Zmienione od 1 stycznia 2017 r. przepisy ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. Nr 21, poz. 86) w art. 15d ustanawiają dodatkowe warunki dla zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów „kosztu w tej części, w jakiej płatność dotycząca transakcji określonej w art. 22 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2015 r. poz. 584, z późn. zm.) została dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego.”

Art. 22 tej ostatniej ustawy stanowi, że dokonywanie lub przyjmowanie płatności związanych z wykonywaną działalnością gospodarczą następuje za pośrednictwem rachunku płatniczego przedsiębiorcy, w każdym przypadku gdy:

- stroną transakcji, z której wynika płatność, jest inny przedsiębiorca oraz
- jednorazowa wartość transakcji, bez względu na liczbę wynikających z niej płatności, przekracza równowartość 15 tys. PLN.

Analogiczne zmiany zostały zaproponowane dla rozliczeń w podatku dochodowym od osób fizycznych.

W świetle tych przepisów powstaje wątpliwość związana z rozumieniem pojęcia „transakcja” do celów interpretacji nowych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w kontekście, w jakim przedsiębiorcy współpracują długoterminowo na bazie umowy ramowej.

Analiza

Na definicję „transakcji” w interesującym nas zakresie należy naszym zdaniem spojrzeć przez pryzmat:

- art. 22 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, na potrzeby której „transakcję” rozumie się w sposób pokrewny do definicji „transakcji handlowej” funkcjonującej na gruncie ustawy o terminach zapłaty w transakcjach handlowych,
- wyjaśnień zawartych w dokumentacji towarzyszącej uzasadnieniu projektu zmian do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych na 2017 r.

Art. 22 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej

Dla potrzeb ustawy o swobodzie działalności gospodarczej przy rozumieniu „transakcji” praktykuje się odwołanie do ustawy o terminach zapłaty w transakcjach handlowych. Zgodnie z art. 4 tej ustawy, transakcją handlową stanowi umowa, której przedmiotem jest odpłatna dostawa towaru lub odpłatne świadczenie usługi, jeżeli strony (z zasady przedsiębiorcy) zawierają ją w związku z wykonywaną działalnością.

Na gruncie tych przepisów transakcja handlowa:

- jest umową odpłatną,
- przedmiotem umowy jest dostawa towarów lub świadczenie usług,
- stronami tej umowy są podmioty generalnie działający jako przedsiębiorcy i zawierający umowę w związku z wykonywaną działalnością.

Kluczowe zatem wydaje się ustalenie, co oznacza na gruncie tej ustawy „dostawa towarów”. Tu komentatorzy podkreślają, że pod tym pojęciem należy rozumieć oddanie danej rzeczy lub odpowiednio prawa do czasowego korzystania (np. w najem, dzierżawę, leasing). Chodzi tu o przesunięcie możliwości dysponowania przedmiotami majątkowymi (prawem) na rzecz drugiej strony. Może stać się to zarówno w wyniku sprzedaży, jak i zamiany czy darowizny.

Zarazem takie rozumienie „dostawy” nie jest tożsame z fizycznym przemieszczeniem towaru od sprzedawcy do nabywcy, przetransportowaniem towaru. Nie można zatem stwierdzić, że „dostawą” jest każdorazowe przywiezienie/ doręczenie towarów do nabywcy (dostawa może bowiem zachodzić w częściach).

Zasadniczo podejście to pokrywa się również z najczęściej do celów podatkowych używanym rozumieniem „dostawy towarów”, tj. pojęciem funkcjonującym na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług. Dostawą jest w tym przypadku przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, z zasady zachodzące za odpłatnością¹.

Uzasadnienie do projektu zmian w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych

Celem przeprowadzonej nowelizacji ma być uszczelnienie systemu podatkowego, wzrost uczciwej konkurencji pomiędzy przedsiębiorcami, a także zmniejszenie skali szarej strefy w obrocie gospodarczym, co ma spowodować zwiększenie dochodów budżetu państwa oraz ograniczenie ilości i wartości fikcyjnych transakcji. Zważywszy na ten cel regulacji możnaby również w analizie odnieść się do rozumienia pojęcia „transakcji”, jakie obowiązuje na potrzeby ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i

¹ Art. 7 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r. (Dz.U. Nr 54, poz. 535).

finansowaniu terroryzmu² (tym bardziej, że dotychczas próg 15 tys. EUR funkcjonujący w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej był zarazem progiem, od którego instytucje finansowe były zobowiązane do monitorowania płatności bankowych do celów prania brudnych pieniędzy). „Transakcja” jest do celów tych przepisów rozumiana jako m.in. dokonywanie we własnym, jak i w cudzym imieniu, na własny, jak i na cudzy rachunek wpłaty i wypłaty w formie gotówkowej lub bezgotówkowej, w tym przekazy pieniężne, zleczone zarówno na terytorium Polski, jak i poza nim.

W tym podejściu typową „transakcją” jest w szczególności pojedynczy przelew/ zlecenie czy przekaz pieniężny. Jednak wydaje się, że tego rodzaju rozumienie nie może zostać zastosowane do celów podatkowych i ma znaczenie dla potrzeb rejestrowania przez instytucje obowiązane transakcji w związku ze zwalczaniem zjawiska prania pieniędzy. Dodajmy przy tym, że mimo zmiany limitu z 15 tys. EUR na 15 tys. PLN do celów podatkowych, nie zaszła zmiana w zakresie rejestracji transakcji przez instytucje finansowe (tu nadal obowiązuje 15 tys. EUR, co jeszcze dobitniej podkreśla rozdźwięk w podejściu do „transakcji” do celów podatkowych i prania pieniędzy).

Z punktu widzenia uzasadnienia do projektu zmian w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, szczegółowe wyjaśnienia co do sposobu rozumienia „transakcji” ustawodawca uznał za zbędne – problemowi temu nie poświęcono miejsca w uzasadnieniu, wychodząc z założenia, że definicję „transakcji” w wystarczający sposób wyjaśnia ustawa o swobodzie działalności gospodarczej (w art. 22). W uzasadnieniu do projektu wspomina się wprawdzie np. że w obrocie gospodarczym „z uwagi na bezpieczeństwo strony umowy (transakcji) przedsiębiorcy nie dokonują płatności gotówkowych zbliżonych wartością do limitu 15 tys. EUR” (podkreślenie od autorów opinii). Tym niemniej, nie wydaje się, aby poprzez ten zapis ustawodawca wskazywał, że „umowa”, w szczególności pisemna, między stronami, jest równoznaczna z wystąpieniem jednej „transakcji”.

Ważne jest, że w procesie konsultacji projektu Związek Banków Polskich zgłosił uwagę odnośnie doprecyzowania sposobu rozumienia „jednorazowej wartości transakcji” w kontekście przypadków usług ciągłych czy usług zakupionych na podstawie umowy o długim okresie obowiązywania. Minister Finansów odpowiedział, że w takim przypadku nie ma potrzeby przedstawiania dodatkowych wyjaśnień, gdyż obecne przepisy art. 22 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej już interpretują pojęcie takiej transakcji, o jaką chodzi w ramach znowelizowanych przepisów. Zatem wydaje się, że podatnicy skazani są na wskazówki wynikające z ustawy o swobodzie działalności gospodarczej i ustawę o terminach zapłaty w transakcjach handlowych.

Dodać można, że wprawdzie ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych znane jest pojęcie „transakcji” stosowane do celów transakcji z podmiotami powiązаныmi. Choć de facto definicja, którą uważamy za właściwą do celów stosowania przepisów o zapłacie za pośrednictwem rachunku płatniczego jest zbliżona do definicji stosowanej do celów transakcji z podmiotami powiązаныmi, to jednak metodologicznie podejście do „transakcji” dotyczące transakcji z podmiotami powiązаныmi należałoby wyłączyć z uwagi na specyfikę całego bloku przepisów dotyczących podmiotów powiązanych.

Podsumowanie

Naszym zdaniem, z powyższego należy wysnuć wniosek, że „transakcją” w rozumieniu nowych przepisów jest skonkretyzowana operacja handlowa o określonych przez strony parametrach (wiadomo, jaki jest przedmiot tej operacji, jaka jest cena, jakie są warunki płatności, zasady ponoszenia ryzyka kontraktowego między stronami, etc.). Na

² Ustawa o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu z dnia 16 listopada 2000 r. (Dz.U. Nr 116, poz. 1216).

podstawie wspólnie określonych parametrów strony są w stanie ocenić, czy wykonano umowne zobowiązania, tj. czy zaszła dana transakcja.

Nadto, od strony cywilnoprawnej należałoby uznać, że umowa ramowa nie jest jedyną umową, która pojawia się w toku relacji między partnerami handlowymi. Umowa ramowa, jak stwierdza z resztą sama nazwa, zakreśla jedynie brzegowe zasady współpracy stron, ale nie precyzuje szczegółów wzajemnych zobowiązań. Dopiero skonkretyzowanie operacji handlowej pozwala na uściślenie treści zobowiązania Neuca i partnera handlowego, w szczególności jego rozmiaru (w zakresie konkretnie zamówionych produktów) i ceny. Można twierdzić zatem, że poprzez określenie treści zamówienia precyzuje się między stronami kolejną umowę, która wypełni się jako transakcja.

Konkretnie – w przypadku Neuca – „transakcja” może być równoznaczne z zawartą, pisemną umową, jednak w przypadku umów ramowych dla kolejno określanych przedmiotów transakcji mogą np. obowiązywać odmiennie ustalone ceny danego rodzaju towaru dostarczanego w różnych okresach, odmiennie w różnych okresach mogą być zasady obejmowania danego towaru refundacją. Z góry elementy takie nie mogą być przewidziane, dlatego strony nie są w stanie wskazać kwoty transakcji w umowie ramowej. Zatem w przypadku umów ramowych prawdopodobna jest realizacja wielu transakcji na bazie jednej umowy.

Mamy nadzieję, że nasza opinia będzie dla Państwa pomocna. W razie pytań, prosimy o kontakt.

Z poważaniem,



Maria Kukawska
Partner

Doradca podatkowy nr 10312

Maria Kukawska
Doradca podatkowy nr 10312

Stone&Feather Tax Advisory Sp. z o.o.
ul. Piękna 24/26a lok. 3
00-549 Warszawa



Mariusz Machciński
Partner

Doradca podatkowy nr 10316

Mariusz Machciński
Doradca podatkowy nr 10316

Stone&Feather Tax Advisory Sp. z o.o.
ul. Piękna 24/26a lok. 3
00-549 Warszawa