



DZIENNIK URZĘDOWY

MINISTRA FINANSÓW

Warszawa, dnia 11 maja 2012 r.

Poz. 21

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DD5/033/2/DZQ/2012/DD-134 MINISTRA FINANSÓW

z dnia 27 kwietnia 2012 r.

w sprawie podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie powstania przychodu z tytułu nieodpłatnych świadczeń w sytuacji udzielenia przez wspólnika spółki kapitałowej nieodpłatnego poręczenia w celu zabezpieczenia kredytu zaciągniętego przez tę spółkę

Działając na podstawie przepisu art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.) w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej

- w kwestii przedstawionego przez wnioskodawcę zagadnienia w zakresie powstania przychodu podatkowego, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397, z późn. zm., dalej: ustawa), w przypadku korzystania przez spółkę kapitałową z udzielonego jej nieodpłatnie przez udziałowca, bądź akcjonariusza (podmiot powiązany, o którym mowa w art. 11 ust. 1 ustawy), poręczenia spłaty kredytu (pożyczki), oraz

- z urzędu w zakresie sposobu ustalenia wartości nieodpłatnego świadczenia z tego tytułu, uwzględniając orzecznictwo sądów administracyjnych, wyjaśniam, co następuje.

W praktyce działalności gospodarczej, w szczególności międzynarodowych grup kapitałowych, stosunkowo powszechnym zjawiskiem stało się udzielanie poręczeń pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Jako, że poręczenia takie udzielane są również nieodpłatnie, na gruncie przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych powstała wątpliwość, co do skutków podatkowych korzystania z takiego nieodpłatnego poręczenia.

W interpretacjach organów podatkowych pojawiły się rozstrzygnięcia uznające, iż samo udzielenie nieodpłatnego poręczenia - za wyjątkiem sytuacji, gdy poręczającym byłby podmiot profesjonalnie zajmujący się tego rodzaju działalnością - nie stanowi dla osoby, której udzielono poręczenia, nieodpłatnego świadczenia. Wyrażano wówczas pogląd, iż przepis art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy może znaleźć zastosowanie dopiero w momencie realizacji udzielonego poręczenia (np. spłaty poręczonego kredytu). Analogiczne poglądy były prezentowane w orzeczeniach niektórych wojewódzkich sądów administracyjnych¹.

W ocenie Ministra Finansów przyjęcie powyższej wykładni jest nieuzasadnione.

Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wartość otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń, co do zasady, jest przychodem podatkowym. Dla prawidłowej interpretacji powyższego przepisu istotne znaczenie ma wykładnia pojęcia „nieodpłatnych świadczeń”. Z uwagi na to, że przepisy ustawy nie zawierają legalnej definicji pojęcia

¹ Por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 20.05.2008 r. sygn. akt I SA/Gl 35/08, wyrok WSA w Łodzi z dnia 04.04.2008 r. sygn. akt I SA/Łd 57/08, wyrok WSA w Gliwicach z 19.06.2008 r. sygn. akt I SA/Gl 248/08.

„nieodpłatne świadczenia”, należy przyjąć takie rozumienie tego przepisu, jakie ukształtowało się w orzecznictwie sądowo-administracyjnym. W orzecznictwie tym prezentowany jest pogląd, zgodnie z którym, pojęcie to na gruncie podatkowym, posiada szerszy zakres niż w prawie cywilnym i obejmuje „wszelkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu lub te wszystkie zdarzenia prawne i zdarzenia gospodarcze w działalności osób prawnych, których skutkiem jest nieodpłatne tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku tej osobie, mające konkretny wymiar finansowy.”²

W świetle powyższego, o uznaniu nieodpłatnego poręczenia za nieodpłatne świadczenie, na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, można mówić, jeżeli:

- jedna ze stron otrzymuje materialną korzyść w związku z poręczeniem, której wartość można wycenić,
- udzielenie poręczenia nie pociąga za sobą żadnych kosztów bądź świadczenia wzajemnego ze strony podmiotu je otrzymującego,
- udzielenie poręczenia jest związane z wolą poręczyciela, co oznacza, że jest on gotowy udzielić poręczenia bez wynagrodzenia.

Należy zauważyć, iż zasadniczo – wbrew stanowisku organów podatkowych i sądów opisanemu na wstępie – nieodpłatne udzielenie poręczenia nie jest zdarzeniem obojętnym gospodarczo zarówno dla podmiotu poręczającego, jak i podmiotu, którego zobowiązanie jest poręczeniem zabezpieczone. Udzielenie poręczenia skutkuje przyjęciem przez poręczającego finansowego ryzyka niewywiązania się dłużnika ze swojego zobowiązania względem wierzyciela. Ryzyko to posiada określoną wartość tj. cenę, którą uzyskujący poręczenie w normalnych warunkach rynkowych musiałby poręczycielowi zapłacić. Korzyść majątkowa po stronie otrzymującego poręczenie może natomiast polegać m.in. na zwiększeniu się jego zdolności kredytowej, uzyskaniu niższego oprocentowania kredytu (pożyczki), czy też samej możliwości jego zaciągnięcia. Z drugiej strony udzielenie poręczenia zazwyczaj nie pozostaje bez wpływu na możliwość i warunki zaciągania innych zobowiązań przez poręczyciela. Ocena, czy korzyści beneficjenta mają konkretny wymiar finansowy, wymaga uwzględnienia ogółu dóbr i interesów oraz pozytywnych następstw, a także obciążeń wynikających z umowy poręczenia.

W konsekwencji należy uznać, iż, co do zasady, udzielenie spółce kapitałowej nieodpłatnego poręczenia przez jej udziałowca bądź akcjonariusza (podmiot powiązany) stanowi dla tej spółki nieodpłatne świadczenie w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz skutkuje powstaniem przychodu z tego tytułu. Bez znaczenia dla stosowania ww. przepisu pozostaje okoliczność nieprowadzenia przez poręczyciela profesjonalnej działalności w zakresie świadczenia tego rodzaju usług finansowych.

Potwierdzeniem prezentowanego stanowiska Ministra Finansów jest także, ugruntowana obecnie, jednolita linia orzecznictwa sądów administracyjnych³.

Jednocześnie Minister Finansów wskazuje, iż w zakresie sposobu ustalania wartości nieodpłatnego świadczenia z tytułu udzielenia spółce kapitałowej nieodpłatnego poręczenia przez jej udziałowca bądź akcjonariusza (podmiot powiązany), zastosowanie znajdzie przepis art. 12 ust. 6 pkt 1 lub art. 12 ust. 6 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Minister Finansów: z up. M. Grabowski

² Por. m.in. uchwała NSA z dnia 18.11.2002 r. sygn. akt FPS 9/02 oraz uchwała NSA z dnia 16.10.2006 r. sygn. akt II FPS 1/06.

³ Por. wyrok NSA z dnia 12.12.2008 r. sygn. akt II FSK 1361/07, wyrok NSA z dnia 08.12.2009 r. sygn. akt II FSK 1156/08, wyrok NSA z dnia 26.01.2010 r. sygn. akt II FSK 1417/08 oraz wyrok NSA z dnia 12.03.2010 r. sygn. akt II FSK 1776/08.