

IBPBI/1/423-47/14/BK- Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	IBPBI/1/423-47/14/BK
Data	2014.12.22
Autor	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
Temat	Podatek dochodowy od osób prawnych --> Przedmiot i podmiot opodatkowania
Istota interpretacji	Czy w sytuacji umorzenia wierzytelności wobec podmiotu powiązanego będą miały zastosowanie przepisy dotyczące cen transferowych, tj. art. 9a oraz art. 11 ustawy o CIT...

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.) oraz § 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz.U. Nr 112, poz. 770 ze zm.), Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, działający w imieniu Ministra Finansów, stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z 25 września 2014 r. (złożonym osobiście w tut. Biurze 26 września 2014 r.), o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego, dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych, w zakresie ustalenia, czy do umorzenia wierzytelności podmiotu powiązanego będą miały zastosowanie przepisy art. 9a oraz art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych - **jest prawidłowe**.

UZASADNIENIE

W dniu 26 września 2014 r. w tut. Biurze został złożony ww. wniosek o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie, dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych, w zakresie ustalenia, czy do umorzenia wierzytelności podmiotu powiązanego będą miały zastosowanie przepisy art. 9a oraz art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

We wniosku zostało przedstawione następujące zdarzenie przyszłe:

Spółka w ramach prowadzonej działalności gospodarczej dokonuje transakcji m.in. z podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: "ustawa o CIT"). W związku z tymi transakcjami Spółka na bieżąco sporządza ich dokumentację podatkową, o której mowa w art. 9a ustawy o CIT.

W ramach działalności gospodarczej Spółki mogą mieć miejsce okoliczności, które będą uzasadniały dokonanie przez Spółkę umorzenia wierzytelności powstałych w związku z transakcjami z określonymi podmiotami, w tym z podmiotami powiązanymi. W takiej sytuacji Spółka postanowi o umorzeniu wierzytelności powstałych w związku z transakcjami z podmiotami powiązanymi. Umorzenie wierzytelności mogłoby w szczególności przybrać formę umowy cywilnoprawnej pomiędzy stronami, zawartej zgodnie z art. 508 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. nr 16, poz. 93 ze

zm., winno być: t.j. Dz.U. z 2014 r. poz. 121 ze zm., dalej "ustawa Kodeks cywilny"), w którym zawarta byłaby zgoda dłużnika na zwolnienie z długu.

W związku z powyższym zadano następujące pytanie:

Czy w sytuacji umorzenia wierzytelności wobec podmiotu powiązanego będą miały zastosowanie przepisy dotyczące cen transferowych, tj. art. 9a oraz art. 11 ustawy o CIT...

Zdaniem Wnioskodawcy, w sytuacji umorzenia wierzytelności z tytułu dostawy towarów (usług) wobec podmiotu powiązanego, przepisy dotyczące cen transferowych, tj. art. 9a oraz art. 11 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: "ustawa o CIT") nie będą miały zastosowania.

Uzasadniając powyższe twierdzenie Wnioskodawca wskazał, że zgodnie z art. 11 ust. 1 ustawy o CIT, jeżeli w wyniku powiązań kapitałowych 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.

Spółka zwraca uwagę, że art. 11 ustawy o CIT ma zastosowanie w sytuacjach, gdy podmioty biorące udział w transakcji stosują warunki nierynkowe. Tym samym należy uznać, że ustawodawca wprowadzając powyższy przepis miał na celu zapobieżenie negatywnym skutkom polegającym na stosowaniu przez podatników cen odbiegających od cen rynkowych, z zamiarem osiągnięcia korzyści podatkowych.

Wnioskodawca zaznacza, że w analizowanym zdarzeniu przyszłym, Spółka w wyniku zawarcia umowy umorzenia wierzytelności może zwolnić dłużnika z obowiązku zapłaty należności. Zdaniem Spółki, umowa umorzenia wierzytelności nie może być uznana za transakcję, w której występuje cena i kalkulacja osiągniętego zysku, ponieważ jest to jedynie czynność prawna, która polega na wygaśnięciu zobowiązania.

Powyższe wynika z faktu, że umorzenie wierzytelności jest świadczeniem, za które ceny nie ustala się (ponieważ ta w ogóle nie występuje). Jednocześnie nie można stwierdzić, że takie umorzenie wierzytelności stanowi nieodpłatne świadczenie, gdyż o świadczeniu nieodpłatnym można mówić jedynie wtedy, gdy bez pobrania wynagrodzenia zostaje zrealizowane świadczenie, za które normalnie ustalana i pobierana jest cena. W przypadku umowy dotyczącej umorzenia wierzytelności nie można mówić o ustaleniu jakiegokolwiek ceny (ponieważ ta w ogóle nie występuje) i tym samym dochodu. W konsekwencji, nie dochodzi tutaj do transakcji, w wyniku której określona cena skutkuje powstaniem dochodu na transakcji w innej wysokości, niż miałyby to miejsce w przypadku transakcji z podmiotem niezależnym (ponieważ transakcja i cena nie występują w przypadku umarzenia wierzytelności).

Potwierdzeniem, że w sytuacji umorzenia wierzytelności nie można mówić o ustaleniu jakiegokolwiek ceny, jest brak możliwości zastosowania art. 11 ust. 2 i ust. 3 ustawy o CIT oraz treści rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (t.j. Dz.U. z 2014 r., poz. 1186, dalej:

"Rozporządzenie"). Powyższe uregulowania wskazują bowiem, jakimi metodami należy się posłużyć w celu oszacowania dochodu.

Mianowicie, według art. 11 ust. 2 ustawy o CIT, dochody, o których mowa w art. 11 ust. 1 ustawy o CIT określa się w drodze oszacowania stosując jedną z poniższych metod:

- porównywalnej ceny niekontrolowanej,
- ceny odprzedaży,
- rozsądnej marży ("koszt plus").

Jeżeli nie jest możliwe zastosowanie metod wymienionych w ust. 2, stosuje się metody zysku transakcyjnego.

Według Rozporządzenia, metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej polega na porównaniu ceny ustalonej w transakcjach między podmiotami powiązanymi z ceną stosowaną w porównywalnych transakcjach przez podmioty niezależne i na tej podstawie określeniu wartości rynkowej przedmiotu transakcji zawartej między podmiotami powiązanymi. Natomiast metoda ceny odprzedaży polega na obniżeniu ceny określonej w transakcji danego podmiotu z podmiotem niezależnym, dotyczącej dóbr lub usług nabytych uprzednio przez ten dany podmiot od podmiotu z nim powiązanego, o marżę ceny odprzedaży. Z kolei zgodnie z § 14 Rozporządzenia, metoda rozsądnej marży ("koszt plus") polega na ustaleniu ceny sprzedaży rzeczy i praw oraz świadczenia usług w transakcji danego podmiotu z podmiotem powiązanym na poziomie sumy bazy kosztowej i narzutu zysku, porównywalnych do bazy kosztowej i narzutu zysku ustalanych pomiędzy podmiotami niezależnymi, które uwzględniają porównywalne funkcje, ponoszone ryzyka oraz angażowane aktywa. W przypadkach, gdy nie można określić dochodów za pomocą powyższych metod, dopuszcza się zastosowanie metod zysku transakcyjnego, polegających na określaniu dochodów na podstawie zysku, jakiego racjonalnie mógłby oczekiwać dany podmiot uczestniczący w transakcji.

W związku z tym, przedstawione w powyższych przepisach metody dotyczą porównywania zastosowanej ceny do ceny lub marży stosowanej w porównywalnych transakcjach bądź na oszacowaniu dochodu w oparciu o ekonomiczny zysk, jaki mógłby oczekiwać podmiot niepowiązany. Jednakże, w związku z tym, że jak wspomniano powyżej, w sytuacji umorzenia wierzytelności nie można mówić o ustaleniu ceny, bądź zysku, żadna z powyższych metod nie mogłaby znaleźć zastosowania.

Zdaniem Wnioskodawcy, metody wskazane w art. 11 ust. 2 oraz ust. 3 ustawy o CIT są jedynymi możliwymi do zastosowania metodami w sytuacji szacowania dochodu przez organ podatkowy. Tym samym należy uznać, że w sytuacji, gdy żadna z tych metod nie może mieć zastosowania, dochodu nie można szacować. Powołując się na treść wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 23 marca 2006 r. sygn. akt II FSK 497/05., Wnioskodawca stwierdził, że użycie przez ustawodawcę w art. 11 ust. 2 omawianej ustawy wyrażenia "dochody (...) określa się (...) stosując następujące metody oznacza, że wyliczenie ich nie ma przykładowego charakteru".

Reasumując, w opinii Wnioskodawcy, umowy umorzenia nie można uznać za transakcję, w której występuje cena i kalkulacja osiągniętego zysku. Jest to umowa polegająca na wygaśnięciu zobowiązania i tym samym, nie może zostać ona uznana za zawartą na warunkach nierynkowych. Tym samym, nie ma podstaw do doszacowania dodatkowego dochodu zarówno z tytułu umorzenia jako takiego, jak i z tytułu transakcji pierwotnej, która była źródłem powstania umarzonej wierzytelności. Ponadto, Wnioskodawca zaznacza, że niezależne podmioty również dokonują między sobą umorzenia wierzytelności. W związku z tym, przepisy art. 11 ustawy o CIT nie znajdują w tej sytuacji zastosowania. Zgodnie z art. 9a ustawy o CIT, podatnicy dokonujący transakcji z podmiotami powiązаныmi z tymi podatnikami - w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 są obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej takiej (takich) transakcji.

W przedmiotowej sytuacji, zdaniem Wnioskodawcy, nie będzie miał również zastosowania art. 9a ustawy o CIT. Wynika to bowiem z faktu, że umorzenie wierzytelności nie stanowi transakcji, w której ustalono i zapłacono jakąkolwiek cenę. Tym samym, Spółka nie będzie miała obowiązku przygotowywania dokumentacji, o której mowa w przepisie 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. W konsekwencji, samo umorzenie wierzytelności nie będzie podlegało obowiązkowi sporządzenia dokumentacji podatkowej transakcji, o którym mowa w art. 9a ustawy o CIT.

Na potwierdzenie prezentowanego stanowiska Wnioskodawca wskazał interpretacje indywidualne wydane przez:

- Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 6 lipca 2012 r. Znak: IBPBI/2/423-374/12/CZP,
- Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 2 lipca 2012 r. Znak: ILPB4/423-127/12-MC, z dnia 22 grudnia 2010 r. Znak: ILPB3/423-783/10-2/MM i z 8 grudnia 2009 r. Znak: ILPB3/423-780/09-2/HS,
- Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 2 października 2012 r. Znak: IPTPB3/423-254/12-2/IR,
- Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 25 listopada 2009 r. Znak: IPPB3/423-619/09-3/JB i z 19 grudnia 2008 r. Znak: IPPB3-423-1471/08-2/JB.

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

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

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

Jednocześnie nadmienić należy, że w pozostałym zakresie objętym wnioskiem wydane zostanie odrębne rozstrzygnięcie.

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 Gliwicach, ul. Prymasa Stefana Wyszyńskiego 2, 44-101 Gliwice, 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 2012 r., poz. 270 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).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Izba Skarbowa w Katowicach Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Bielsku-Białej, ul. Traugutta 2a, 43-300 Bielsko-Biała.