

IBPBI/2/423-374/12/CzP- Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	IBPBI/2/423-374/12/CzP
Data	2012.07.06
Autor	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
Temat	Podatek dochodowy od osób prawnych --> Przedmiot i podmiot opodatkowania
Istota interpretacji	Czy w sytuacji umorzenia wierzytelności z tytułu dostawy towarów (usług) wobec podmiotu powiązanego będą miały zastosowanie przepisy dotyczące cen transferowych, tj. art. 9a oraz art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i czy w związku z tym w wyniku umorzenia wierzytelności będą podstawy do doszacowania dochodu po stronie Spółki oraz czy Spółka będzie zobowiązana do sporządzenia dokumentacji cen transferowych...

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 03 lipca 2012 r., poz. 749) 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, działając w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko Spółki, przedstawione we wniosku z dnia 06 kwietnia 2012 r. (data wpływu do tut. BKIP 10 kwietnia 2012 r.) o udzielenie pisemnej 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 10 kwietnia 2012 r. wpłynął do tut. BKIP wniosek Spółki o udzielenie pisemnej 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.

W przedmiotowym wniosku zostało przedstawione następujące zdarzenie przyszłe:

Obok podstawowej działalności, którą jest sprzedaż stali, Spółka dokonuje również m.in. sprzedaży (refaktury) mediów (kosztów energii elektrycznej, wody, itp.) do innego podmiotu, w którym Spółka posiada 100% udziałów (dalej "Odbiorca"). Przychody z tytułu dokonanej sprzedaży Spółka zalicza do przychodów podatkowych w rozumieniu art. 12 ust. 3 ustawy o pdop. Część wierzytelności z tego tytułu nie została jeszcze uregulowana przez Odbiorcę, przy czym nie stanowią one wierzytelności przedawnionych.

Ze względu na trudną sytuację finansową Odbiorcy i brak możliwości spłaty przeterminowanych wierzytelności, Spółka w celu zmniejszenia ryzyka zakłócenia współpracy pomiędzy stronami w

przyszłości (co mogłoby mieć miejsce, gdyby kwota niespłaconych wierzytelności nadał ulegała zwiększeniu), planuje dokonać umorzenia istniejących wierzytelności. Umorzenie, w zależności od dynamiki sytuacji finansowej Odbiorcy, może mieć miejsce jednorazowo lub być rozłożone na transze. Porozumienie dotyczące zwolnienia dłużnika z długu (umorzenie) przyjmie 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., dalej "ustawa Kodeks cywilny"), w którym zawarta będzie zgoda dłużnika na zwolnienie z długu. Spółka historycznie umarzała wierzytelności również wobec podmiotów niepowiązanych.

W związku z powyższym zadano następujące pytanie:

Czy w sytuacji umorzenia wierzytelności z tytułu dostawy towarów (usług) wobec podmiotu powiązanego będą miały zastosowanie przepisy dotyczące cen transferowych, tj. art. 9a oraz art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i czy w związku z tym w wyniku umorzenia wierzytelności będą podstawy do doszacowania dochodu po stronie Spółki oraz czy Spółka będzie zobowiązana do sporządzenia dokumentacji cen transferowych...

Zdaniem Spółki, 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 2011 r. Nr 74, poz. 397 - zwanej dalej "ustawa o pdop") nie będą miały zastosowania. W związku z powyższym, w wyniku umorzenia wierzytelności nie będzie podstaw do doszacowania dochodu po stronie Spółki oraz Spółka nie będzie zobowiązana do sporządzenia dokumentacji cen transferowych.

Zgodnie z brzmieniem art. 11 ust. 1 ustawy o pdop, jeżeli w wyniku powiązań kapitałowych zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, i w wyniku tego podmiot 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, iż art. 11 ustawy o pdop, ma zastosowanie w sytuacjach, gdy podmioty biorące udział w transakcji stosują warunki nierynkowe. Tym samym, należy uznać, iż 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. Innymi słowy analizowany przepis ma zapobiegać alokowaniu dochodów pomiędzy podmiotami powiązanymi w sytuacjach, gdy zawierają one ze sobą umowy, w których ceny odbiegają od cen stosowanych w transakcjach tego samego rodzaju pomiędzy podmiotami niepowiązanymi. Objawia się to najczęściej w ten sposób, iż usługodawca/sprzedawca zaniża/zawyża swoje przychody, a usługobiorca/nabywca zmniejsza/zwiększa swoje koszty.

Mając na uwadze powyższe, należy uznać, że przepis art. 11 ust. 1 ustawy o pdop ma zastosowanie w odniesieniu do takich relacji między podmiotami powiązanymi, które polegają na tym, że jeden podmiot dokonuje świadczenia na rzecz drugiego podmiotu w celu osiągnięcia danego poziomu zysku. W szczególności, znajduje on odzwierciedlenie w sytuacji, w której wypracowany zysk zostaje podzielony pomiędzy strony transakcji inaczej niż miałyby to miejsce, gdyby kontrahenci nie byli podmiotami zależnymi.

Spółka zaznacza, iż w analizowanym zdarzeniu przyszłym, Spółka w wyniku zawarcia umowy umorzenia wierzytelności zwolni dłużnika z obowiązku zapłat należności z tytułu sprzedanych towarów i wykonanych usług. W związku z tym, nie można uznać, iż takie umorzenie wierzytelności samo w sobie jest świadczeniem, za które może zostać ustalona cena. Zdaniem Spółki, w przypadku umowy dotyczącej umorzenia wierzytelności nie można mówić o ustaleniu jakiegokolwiek ceny i tym samym dochodu. Tym samym, nie dochodzi tutaj do transakcji, w wyniku której ustalona cena skutkuje powstaniem dochodu na transakcji w innej wysokości, niż miałyby to miejsce w przypadku transakcji z podmiotem niezależnym. W konsekwencji, nie dochodzi tutaj do podziału dochodu pomiędzy Spółką a dłużnikiem.

Potwierdzeniem, iż w sytuacji umorzenia wierzytelności nie można mówić o ustaleniu jakiegokolwiek ceny, jest brak możliwości zastosowania ust. 2 i ust. 3 art. 11 ustawy o pdop oraz treści rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 października 1997 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów podatników w drodze oszacowania cen w transakcjach dokonywanych przez tych podatników (dalej: Rozporządzenie). Powyższe uregulowania wskazują bowiem, jakimi metodami należy się posłużyć w celu oszacowania dochodu.

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

- porównywalnej ceny niekontrolowanej,
- ceny odsprzedaży,
- 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 powiązаныmi z ceną stosowaną w porównywalnych transakcjach przez podmioty niezależne i na tej podstawie określeniu wartości rynkowej przedmiotu transakcji zawartej między podmiotami powiązаныmi. Natomiast metoda ceny odsprzedaży 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 odsprzedaży. 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 powiązаныm 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 zaangażowane 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, iż jak wspomniano powyżej, w sytuacji umorzenia wierzytelności nie można mówić o ustaleniu ceny bądź zysku, żadna z powyższych metod nie mogłaby znaleźć zastosowania.

Zdaniem Spółki, metody wskazane w art. 11 ust. 2 oraz ust. 3 ustawy o pdop są jedynymi możliwymi do zastosowania metodami w sytuacji szacowania dochodu. Tym samym, należy uznać, iż w sytuacji, gdy żadna z tych metod nie może mieć zastosowania, to dochodu nie można szacować. Powyższe zostało potwierdzone w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 23 marca 2006 r. (sygn. IIFSK 497/05). Mianowicie według Sądu, "użycie przez ustawodawcę w art. 11 ust. 2 pdop wyrażenia "dochody (...) określa się (...) stosując następujące metody" oznacza, że wyliczenie ich nie ma przykładowego charakteru".

Reasumując, umowy umorzenia wierzytelności nie można uznać za transakcję, w której ustalono cenę i osiągnięto określony zysk. 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, należy zaznaczyć, iż niezależne podmioty również dokonują między sobą umorzenia wierzytelności. W związku z tym, przepisy art. 11 ustawy o pdop nie znajdują w tej sytuacji zastosowania.

Zgodnie z art. 9a ustawy o pdop, podatnicy dokonujący transakcji z podmiotami powiązanymi z tymi podatnikami - w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 są obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej takiej (takich) transakcji.

W opinii Spółki, w przedmiotowej sprawie nie będzie miał również zastosowania art. 9a ustawy o pdop. Wynika to bowiem z faktu, iż umorzenie wierzytelności nie stanowi transakcji w której ustalono i zapłacono jakąkolwiek cenę. Tym samym, zarówno Spółka jak i podmiot powiązany, któremu zostanie umorzone zobowiązanie nie będą mieli obowiązku przygotowywania dokumentacji, o której mowa w przepisie 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Spółka pragnie zaznaczyć, iż powyższe kwestie zostały potwierdzone m.in. w interpretacjach wydanych przez:

- Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 22 grudnia 2010 r. znak: ILPB3/423-783/10-2/MM,
- Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 8 grudnia 2009 r. znak: ILPB3/423-780/09-2/HS,
- Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 25 listopada 2009 r. znak: IPPB3/423-619/09-3/JB,
- Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 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.

W odniesieniu do powołanych przez Spółkę interpretacji stwierdzić należy, że zapadły one w indywidualnych sprawach i nie są wiążące dla organu wydającego przedmiotową interpretację.

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 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 - Dz. U. z 14 marca 2012 r., poz. 270). 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.