

ILPB4/423-496/11-2/MC- Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	ILPB4/423-496/11-2/MC
Data	2012.03.09
Autor	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
Temat	Podatek dochodowy od osób prawnych --> Przedmiot i podmiot opodatkowania
Istota interpretacji	<p>Czy w związku z umorzeniem odsetek od pożyczek udzielonych przez Wnioskodawcę Kontrahentowi dojdzie do powstania u Wnioskodawcy przychodu podatkowego w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych?</p> <p>Czy w przypadku umorzenia odsetek od pożyczek będą miały zastosowanie przepisy art. 9a oraz art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych</p>

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) oraz § 2 i § 6 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 Poznaniu działając w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, reprezentowanej przez Pełnomocnika, przedstawione we wniosku z dnia 05 grudnia 2011 r. (data wpływu 15 grudnia 2011 r.) o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie powstania przychodu podatkowego oraz 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 15 grudnia 2011 r. został złożony ww. wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie powstania przychodu podatkowego oraz 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 został przedstawiony następujący opis zdarzenia przyszłego:

Wnioskodawca prowadzi działalność gospodarczą polegającą w szczególności na świadczeniu usług finansowych na rzecz podmiotów niezależnych oraz podmiotów powiązanych w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Wnioskodawca zawarł z podmiotem powiązany w rozumieniu art. 11 tej ustawy (dalej jako „Kontrahent”), umowy pożyczek. W przedmiotowych umowach strony określiły wynagrodzenie za korzystanie z kapitału w postaci odsetek.

Spółka zamierza dokonać umorzenia wierzytelności w postaci przysługujących Jej odsetek od umów pożyczek. Porozumienie dotyczące zwolnienia Kontrahenta z długu (tj. umorzenia odsetek od pożyczek) przyjmie formę umowy cywilnoprawnej pomiędzy stronami, w którym zawarta będzie zgoda dłużnika na zwolnienie z długu.

W związku z powyższym zadano następujące pytania:

Czy w związku z umorzeniem odsetek od pożyczek udzielonych przez Wnioskodawcę Kontrahentowi dojdzie do powstania u Wnioskodawcy przychodu podatkowego w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych...

Czy w przypadku umorzenia odsetek od pożyczek będą miały zastosowanie przepisy art. 9a oraz art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych...

Stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania nr 1.

Zdaniem Wnioskodawcy, umorzenie odsetek od pożyczek udzielonych Kontrahentowi nie spowoduje powstania przychodu podatkowego po stronie Wnioskodawcy (tj. umarżającego) z jakiegokolwiek tytułu, w szczególności, nie będzie miał obowiązku wykazania przychodu podatkowego w oparciu o przepisy art. 12 ust. 1 pkt 3 i ust. 4 pkt 2 oraz art. 14 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

1.

Zgodnie z regulacją art. 12 ust. 4 pkt 2 ww. ustawy, do podatkowych przychodów nie zalicza się kwot naliczonych, lecz nie otrzymanych odsetek od należności, w tym również od udzielonych pożyczek. Tym samym, jako przychód należy traktować odsetki faktycznie otrzymane lub skapitalizowane przez podatnika.

Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych oraz w interpretacjach indywidualnych wydawanych przez organy podatkowe. Przykładowo:

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 17 czerwca 2009 r. (sygn. III SA/Wa 3412/08), wyraził pogląd, że: „(...) fakt, że ustawodawca w art. 16 ust. 1 pkt 11 ustawy o CIT wyłączył z kosztów niezapłacone odsetki jest konsekwencją tego, że odsetki u podatnika je otrzymującego stanowią przychód jeżeli zostały zapłacone, nie są natomiast przychodem odsetki należne”.

Ten sam Sąd w orzeczeniu z 27 sierpnia 2008 r. (sygn. III SA/Wa 643/08) potwierdził również, że „zgodnie z art. 12 ust. 4 pkt 2 ustawy o CIT, do przychodów nie zalicza się kwot naliczonych, lecz nie otrzymanych odsetek od należności w tym również odsetek od udzielonych pożyczek (kredytów). W powołanym przepisie ustawodawca przewidział szczególny sposób zaliczania do przychodu odsetek

od należności i zobowiązań. Sposób ten przejawia się w tym, że odsetki te stają się przychodem w momencie ich otrzymania”.

Z kolei Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z dnia 6 marca 2008 r. (sygn. ITPB3/423-17/08/DK) uznał, że w świetle art. 12 ust. 4 pkt 2 i art. 16 ust. 1 pkt 11 ustawy o CIT: „odsetki są zaliczane do przychodów i odpowiednio do kosztów uzyskania przychodu dopiero w momencie ich faktycznej zapłaty. (...) brak fizycznego wpływu środków pieniężnych z tytułu zapłaty odsetek nie wywołuje skutku podatkowego, bez względu na fakt, czy odsetki te dotyczą należności czy zobowiązań”.

W świetle powyższego, Spółka stoi na stanowisku, że w sytuacji, w której umorzy Kontrahentowi zobowiązanie z tytułu odsetek od pożyczek, a tym samym nigdy faktycznie nie otrzyma umorzonych odsetek, przychód podatkowy po Jej stronie nie powstaje.

2.

Spółka pragnie również wskazać, iż zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, umorzone zobowiązanie stanowi przychód podatkowy wyłącznie po stronie podatnika, któremu zobowiązanie zostało umorzone. Wskazany przepis nie stanowi natomiast podstawy prawnej pozwalającej na rozpoznanie przychodu po stronie podmiotu umarzającego zobowiązanie. Jednocześnie, nie można twierdzić, iż podmiot umarzający zobowiązanie otrzymuje jakąkolwiek korzyść z tego tytułu inną niż możliwość kontynuowania relacji biznesowej. Fakt istnienia pomiędzy Spółką i Kontrahentem powiązania w rozumieniu art. 11 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie zmienia powyższej konkluzji.

W konsekwencji, zdaniem Spółki, w przypadku umorzenia odsetek od pożyczek nie powstanie po Jej stronie przychód podatkowy określony w oparciu o przepisy art. 12 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

3.

Należy również podkreślić, że umorzenie wierzytelności w postaci odsetek od pożyczek nie może również skutkować powstaniem po stronie Spółki przychodu w oparciu o art. 14 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

W myśl przytoczonego przepisu, przychodem z odpłatnego zbycia rzeczy lub praw majątkowych jest wartość wyrażona w cenie określonej w umowie. Jeżeli jednak cena bez uzasadnionej przyczyny znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, przychód ten określa organ podatkowy w wysokości wartości rynkowej.

Zdaniem Wnioskodawcy, w przypadku zawarcia przez Spółkę i Kontrahenta planowanego porozumienia dotyczącego zwolnienia z długu (umorzenia odsetek od pożyczek) nie będzie można mówić o odpłatnym zbyciu praw majątkowych przez Spółkę, co wyklucza możliwości oszacowania przychodu w oparciu o art. 14 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Dodatkowo, Spółka pragnie podkreślić, że umorzenie wierzytelności nie jest transakcją powodującą powstanie jakiegokolwiek zysku będącego efektem zapłaty ceny za zbycie praw majątkowych, tylko jedną z form wygaśnięcia zobowiązań (szerzej opisano w ramach uzasadnienia odpowiedzi do pytania 2).

W rezultacie, w ocenie Spółki, nie jest możliwe ustalenie ceny za taką operację i przeprowadzenie jej na warunkach rynkowych lub innych niż rynkowe, zatem art. 14 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie mógłby znaleźć zastosowania w przedmiotowym zdarzeniu przyszłym.

Stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania nr 2.

Zdaniem Wnioskodawcy, w przypadku umorzenia odsetek od pożyczek udzielonych przez Spółkę Kontrahentowi nie będą miały zastosowania przepisy art. 11 oraz art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w konsekwencji czego na Spółce nie będzie ciążył obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej w związku z tą operacją.

1.

W przedstawionym przez Spółkę zdarzeniu przyszłym dojdzie do umorzenia wierzytelności w postaci odsetek od pożyczek. W wyniku zawarcia umowy, Spółka jako wierzyciel zwolni Kontrahenta z obowiązku dokonania na Jej rzecz zapłaty za uprzednio wykonane świadczenie. Nie będzie to umowa wzajemna, ponieważ świadczenie jednej strony nie będzie ekwiwalentem świadczenia drugiej strony, dlatego też umorzenie wierzytelności samo w sobie nie będzie świadczeniem, za które może zostać wyznaczona jakakolwiek cena. W konsekwencji, nie będzie ono skutkowało powstaniem jakiegokolwiek zysku, który mógłby zostać podzielony pomiędzy wierzyciela i dłużnika.

Stosownie do postanowień art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jeżeli w wyniku powiązania pomiędzy podmiotami 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.

Wnioskodawca pragnie zaznaczyć, że przepis art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych należy analizować w kontekście art. 11 ust. 2 oraz ust. 3 tej ustawy oraz przepisów 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 (Dz. U. z 2009 r. Nr 160, poz. 1268, dalej jako „Rozporządzenie w sprawie cen transferowych”).

Przywołane przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i rozporządzenia w sprawie cen transferowych wskazują metody, jakimi mogą posłużyć się organy podatkowe do oszacowania dochodu, o którym mowa w art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Zgodnie z art. 11 ust. 2 tej ustawy, dochody, o których mowa w art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych określa się w drodze oszacowania stosując jedną z poniższych metod:

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

Natomiast, art. 11 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wskazuje, iż jeżeli nie jest możliwe zastosowanie metod wymienionych w ust. 2, stosuje się metody zysku transakcyjnego.

Pierwsze trzy metody szacowania dochodu, wspomniane powyżej, wymagają porównania ceny zastosowanej przez podmiot powiązany z kontrahentem do ceny / marży stosowanej w porównywalnych transakcjach zawartych pomiędzy podmiotami niezależnymi bądź pomiędzy podatnikiem a podmiotem niezależnym. W przypadku umowy umorzenia zobowiązań nie występuje pojęcie ceny ani marży, zatem żadna z powyższych metod nie mogłaby znaleźć zastosowania w przedstawionym zdarzeniu przyszłym.

Z kolei, metoda zysku transakcyjnego, stosowana w razie niemożności zastosowania żadnej z pierwszych trzech metod, polega na oszacowaniu dochodów w oparciu o ekonomiczny zysk, jakiego mógłby racjonalnie oczekiwać podmiot biorący udział w transakcji. W konsekwencji, również tej metody oszacowania dochodu nie da się zastosować do umorzenia wierzytelności.

Zdaniem Spółki, biorąc pod uwagę fakt, iż metody wskazane w art. 11 ust. 2 oraz ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych są jedynymi możliwymi do zastosowania metodami w sytuacji szacowania dochodu (co zostało przykładowo potwierdzone w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 23 marca 2006 r. sygn. II FSK 497/05), należy uznać, iż w sytuacji, gdy żadna z tych metod nie może mieć zastosowania, to dochodu nie można szacować.

W związku z powyższym, art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie znajdzie zastosowania do umorzenia zobowiązania (odsetek od pożyczki), które nastąpi w oparciu o zawarte przez Strony porozumienie o zwolnieniu z długu. Umowa ta nie jest bowiem transakcją powodującą powstanie jakiegokolwiek zysku będącego efektem zapłaty ceny za wykonane świadczenie, lecz jedynie jedną z form wygaśnięcia zobowiązań.

Należy podkreślić, że powyższe stanowisko było wielokrotnie potwierdzone przez organy podatkowe w interpretacjach indywidualnych wydawanych na wnioski podatników w analogicznych (umorzenie odsetek od pożyczki) lub zbliżonych (umorzenie odsetek od innych wierzytelności) stanach faktycznych. Przykładowo, organy podatkowe uznały za prawidłowy taki pogląd w:

- interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu o sygn. ILPB3/423-783/10-2/MM z dnia 22 grudnia 2010 r.,
- interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie o sygn. IPPB3/423-263/10-3/JB z dnia 25 czerwca 2010 r.,

- interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu o sygn. ILPB3/423-780/09-2/HS z dnia 8 grudnia 2009 r.,
- interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie o sygn. IPPB3/423-618/09-3/JP z dnia 25 listopada 2009 r.,
- interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie o sygn. IPPB3-423-1471/08-2/JP z dnia 19 grudnia 2008 r.

2.

Zgodnie z art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, podatnicy dokonujący transakcji z podmiotami powiązаныmi w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 są obowiązani do sporządzania dokumentacji podatkowej.

Pojęcie transakcji nie zostało zdefiniowane w przepisach podatkowych. Nie mniej jednak organy podatkowe powszechnie przyjmują definicję transakcji sformułowaną przez Ministra Finansów w piśmie z dnia 21 lutego 2001 r. nr PBS/AK-060-1192-46/01, tj. że „(...) pod pojęciem transakcji należy rozumieć umowę lub umowy zawarte z tym samym partnerem lub tymi samymi partnerami, przedmiotem której lub których jest dobro lub dobra, a także usługi, jeżeli objęte są jedną ceną. Oznacza to, że transakcją w rozumieniu tych przepisów może być np. umowa nabycia lub sprzedaży jednego dobra, umowa sprzedaży szeregu dóbr lub wykonania szeregu usług, dla których określono łączną cenę, wieloletnia umowa dostawy za określoną cenę danego dobra lub szeregu dóbr bądź usług”.

Mając na uwadze powyższe, Spółka pragnie podkreślić, że zwolnienie z długu stanowiące jedną z form wygaśnięcia zobowiązania nie jest transakcją, w której ustalono i zapłacono jakąkolwiek cenę. Tym samym, zarówno Spółka, jak i podmiot powiązany, któremu zostanie umorzony zobowiązanie, nie będą mieli obowiązku przygotowywania dokumentacji, o której mowa w przepisie art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Spółka pragnie zaznaczyć, iż powyższy pogląd wielokrotnie znajdował potwierdzenie w interpretacjach indywidualnych wydanych przez organy podatkowe, w tym m.in. w:

- interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu o sygn. ILPB3/423-783/10-2/MM z dnia 22 grudnia 2010 r.,
- interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu o sygn. ILPB3/423-780/09-2/HS z dnia 8 grudnia 2009 r.,
- interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie o sygn. IPPB3/423-618/09-3/JP z dnia 25 listopada 2009 r.,
- interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie o sygn. IPPB3-423-1471/08-2/JP z dnia 19 grudnia 2008 r.
- 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.

Ponadto, w związku z tym, iż Spółka przedstawiając własne stanowisko w części dotyczącej zastosowania art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, wskazała: „(...) zarówno Spółka, jak i podmiot powiązany, (...), nie będą mieli obowiązku przygotowywania dokumentacji”, tut. Organ informuje, że stroną wniosku o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej stosowania przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych jest Spółka. Zatem niniejsza interpretacja nie ma mocy wiążącej dla podmiotu powiązanego.

Wobec powyższego, informuje się, że uzyskanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przez podmiot powiązany, możliwe jest poprzez złożenie wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej wraz ze spełnieniem wszystkich warunków określonych w art. 14b i 14f ustawy - Ordynacja podatkowa przez tenże podmiot.

Jednocześnie należy wskazać, iż powołane w treści wniosku orzeczenia sądów administracyjnych nie mogą wpłynąć na ocenę prawidłowości przedmiotowej kwestii. Nie negując tych orzeczeń, jako cennego źródła w zakresie wskazywania kierunków wykładni norm prawa podatkowego, należy stwierdzić, iż zdaniem Organu podatkowego, tezy badanych rozstrzygnięć nie mają zastosowania w przedmiotowym postępowaniu.

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

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

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 Poznaniu, ul. Ratajczaka 10/12, 61-815 Poznań 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. Nr 153, poz. 1270 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 Poznaniu, Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Lesznie, ul. Dekana 6, 64-100 Leszno.