

ILPB4/4510-1-480/15-2/ŁM- Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	ILPB4/4510-1-480/15-2/ŁM
Data	2015.12.08
Autor	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
Temat	Podatek dochodowy od osób prawnych --> Przedmiot i podmiot opodatkowania
Istota interpretacji	<p>Czy do umowy umorzenia Należności (zwolnienia z długu) zastosowanie znajdą regulacje zawarte w art. 11 ustawy o CIT, w szczególności czy sam fakt umorzenia Należności wynikających z transakcji dokonanych ze Spółką powiązaną stanowi podstawę do zastosowania regulacji zawartych w art. 11 ustawy o CIT w stosunku do tych transakcji?</p> <p>Czy do umowy umorzenia Należności (zwolnienia z długu) zastosowanie znajdą regulacje zawarte w art. 9a ustawy o CIT dotyczące obowiązku sporządzania tzw. dokumentacji cen transferowych?</p>

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r., poz. 613, z późn. zm.) oraz § 4 pkt 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2015 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. z 2015 r., poz. 643) Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu działający w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, przedstawione we wniosku z dnia 11 września 2015 r. (data wpływu 14 września 2015 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie:

- ustalenia, czy do umorzenia wierzytelności wobec spółki powiązanej będą miały zastosowanie przepisy dotyczące powiązań między podmiotami – **jest prawidłowe**,
- ustalenia, czy do umorzenia wierzytelności wobec spółki powiązanej będą miały zastosowanie przepisy dotyczące obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej – **jest prawidłowe**.

UZASADNIENIE

W dniu 14 września 2015 r. został złożony ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie:

ustalenia, czy do umorzenia wierzytelności wobec spółki powiązanej będą miały zastosowanie przepisy dotyczące powiązań między podmiotami,

ustalenia, czy do umorzenia wierzytelności wobec spółki powiązanej będą miały zastosowanie przepisy dotyczące obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej.

We wniosku przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe:

Wnioskodawca jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą na terytorium Polski, polskim rezydentem podatkowym oraz członkiem międzynarodowej grupy kapitałowej X („Grupa”). Przedmiotem działalności Spółki jest m.in. dystrybucja szerokiej gamy wyrobów chemii budowlanej.

Spółka w ramach prowadzonej działalności gospodarczej dokonuje sprzedaży towarów do spółki powiązanej w rozumieniu art. 11 ustawy o CIT z siedzibą poza terytorium Polski („Spółka powiązana”), od której posiada szereg nieuregulowanych należności handlowych („Należności”). Warunki oraz ceny transakcji sprzedaży towarów i usług realizowanych ze Spółką powiązaną są ustalone na zasadach rynkowych. Należności zaś były zarachowane zgodnie z art. 12 ust. 3 ustawy o CIT do przychodów należnych Spółki. Dla celów księgowych Należności zostały objęte odpisami, które nie były jednak podstawą do rozpoznania przez Spółkę kosztów uzyskania przychodów dla celów podatkowych z uwagi na brak spełnienia warunków, o których mowa w art. 16 ust. 2-2a ustawy o CIT. Należności nie są należnościami przedawnionymi.

Spółka rozważa umorzenie Spółce powiązanej przedmiotowych Należności. Umorzenie Należności ma być dokonane na podstawie umowy, zgodnie z którą nastąpi zwolnienie dłużnika (tu: Spółki powiązanej) z długu za jego zgodą.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania:

- Czy do umowy umorzenia Należności (zwolnienia z długu) zastosowanie znajdą regulacje zawarte w art. 11 ustawy o CIT, w szczególności czy sam fakt umorzenia Należności wynikających z transakcji dokonanych ze Spółką powiązaną stanowi podstawę do zastosowania regulacji zawartych w art. 11 ustawy o CIT w stosunku do tych transakcji?
- Czy do umowy umorzenia Należności (zwolnienia z długu) zastosowanie znajdą regulacje zawarte w art. 9a ustawy o CIT dotyczące obowiązku sporządzania tzw. dokumentacji cen transferowych?

Stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania nr 1.

Zdaniem Spółki w przypadku umorzenia Należności regulacje zawarte w art. 11 ustawy o CIT nie znajdą zastosowania. W konsekwencji sam fakt umorzenia Należności nie będzie mógł stanowić podstawy do określenia dochodu Spółki w innej wysokości niż zadeklarowana.

Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy.

Zgodnie z art. 11 ust. 1 ustawy o CIT, jeżeli w wyniku szczególnego rodzaju powiązań (m.in. kapitałowych, rodzinnych, wynikających ze stosunku pracy) między podmiotami zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, i w wyniku tego podmiot krajowy 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.

Powyższa regulacja ma na celu zapobieganie sytuacjom, w których podmioty powiązane ze sobą ustalają nierynkowe warunki realizowanych transakcji, w tym określają cenę, która odbiega od poziomu rynkowego, wskutek czego ich przychody lub koszty podatkowe są wykazywane w zbyt niskiej lub zbyt

wysokiej wysokości. Regulacje zawarte w art. 11 ustawy o CIT znajdują zastosowanie w sytuacji, gdy jeden podmiot dokonując świadczenia na rzecz drugiego podmiotu ustala poziom zysku w sposób, którego nie zaakceptowałyby podmioty niezależne.

Transakcje handlowe, z którymi związane są Należności, o których mowa w opisie zdarzenia przyszłego, zostały zawarte na warunkach rynkowych, tj. takich, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty (w szczególności cena transakcji została ustalona na zasadach rynkowych). W konsekwencji dostawy na rzecz Spółki powiązanej skutkowały powstaniem po stronie Spółki przychodu w wysokości odpowiadającej rynkowej wartości transakcji. W związku z tym dla dalszych rozważań Spółka przyjmuje, że warunki, na których zostały przeprowadzone transakcje, z którymi wiążą się Należności, były rynkowe i nie mogą stanowić podstawy do określania dochodu na podstawie art. 11 ustawy o CIT.

Obecnie Spółka rozważa możliwość zawarcia umowy, na podstawie której zwolni Spółkę powiązaną z obowiązku zapłaty Należności.

Zdaniem Spółki umorzenie Należności (tj. zwolnienie z długu, o którym mowa w art. 508 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. 2014 r., poz. 121 ze zm., dalej „KC”)) nie stanowi świadczenia, za które może być ustalona cena. Tym samym w przypadku umowy, na podstawie której następuje zwolnienie dłużnika z długu, nie można mówić o wygenerowaniu zysku, który mógłby zostać zaniżony.

W ocenie Spółki potwierdza to również fakt, że w przypadku umorzenia wierzytelności nie jest możliwe ewentualne zastosowanie jednej z metod szacowania dochodu, o których mowa w art. 11 ust. 2 i 3 ustawy o CIT oraz w Rozporządzeniu Ministra Finansów z 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. 2014 r., poz. 1186 ze zm., dalej „Rozporządzenie”).

Zgodnie z przepisami ustawy o CIT oraz Rozporządzenia do szacowania dochodów organy podatkowe mogą wykorzystać jedną z poniższych metod:

- porównywalnej ceny niekontrolowanej;
- ceny odprzedaży;
- rozsądnej marży („koszt plus”);
- metody zysku transakcyjnego (o ile nie jest możliwe zastosowanie żadnej z metod wskazanych wyżej).

W myśl Rozporządzenia metoda ceny niekontrolowanej polega na porównaniu ceny przedmiotu transakcji ustalonej w transakcjach między podmiotami powiązanimi z ceną stosowaną w porównywalnych transakcjach przez podmioty niezależne i na tej podstawie określeniu wartości rynkowej przedmiotu transakcji zawartej między podmiotami powiązanimi. 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 metoda rozsądnej marży („koszt plus”) polega na ustaleniu ceny

sprzedaży rzeczy i praw oraz świadczenia usług w transakcji danego podmiotu z podmiotem powiązany 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 przypadku, gdyby powyższe metody nie mogły znaleźć zastosowania, zgodnie z Rozporządzeniem, organy podatkowe powinny zastosować metodę zysku transakcyjnego, tj. metodę, zgodnie z którą dochody określa się na podstawie zysku, jakiego racjonalnie mógłby oczekiwać dany podmiot uczestniczący w transakcji.

Jak wynika z charakteru opisanych wyżej metod, zastosowanie którejkolwiek z nich wiąże się z koniecznością porównania ceny, marży, narzutu, czy też poziomu zysku określonych w transakcji pomiędzy podmiotami powiązany z ceną, marżą, narzutem lub poziomem zysku w porównywalnej transakcji dokonanej pomiędzy niezależnymi kontrahentami. Charakter umowy, na podstawie której następuje zwolnienie dłużnika z długu za jego zgodą, nie pozwala natomiast na określenie którejkolwiek z powyższych kategorii (tj. ceny, marży, narzutu, poziomu zysku). Tym samym, w przypadku umorzenia wierzytelności nie można skorzystać z żadnej z powyższych metod, czy też mówić o rynkowym, bądź nierynkowym charakterze takiego umorzenia na gruncie art. 11 ustawy o CIT.

W ocenie Spółki metody szacowania dochodu, o których mowa w art. 11 ustawy o CIT, stanowią zamknięty katalog metod, którymi mogą posłużyć się organy podatkowe. Takie rozumienie potwierdza również wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 23 marca 2006 r. (sygn. II FSK 497/05).

W związku z powyższym brak możliwości skorzystania z którejkolwiek z metod wymienionych w art. 11 ust. 2 i 3 ustaw o CIT lub Rozporządzenia, a także fakt, że umorzenie wierzytelności nie stanowi świadczenia, za które może być ustalona cena, prowadzą do wniosku, że do umorzenia wierzytelności nie znajdują zastosowania postanowienia art. 11 ustawy o CIT.

Spółka podkreśla, że operacja umorzenia wierzytelności jest prawnie dopuszczalna i występuje w obrocie gospodarczym. Czynność zwolnienia z długu została również uregulowana w KC. Co istotne umorzenie wierzytelności nie powoduje zmiany poziomu ceny określonej w transakcjach. Samo zawarcie umowy zwolnienia z długu nie może zostać uznane za zachowanie nierynkowe, gdyż podmioty niezależne również dokonują umorzenia wierzytelności wobec swoich kontrahentów z różnych powodów biznesowych. Tym samym przy założeniu, że transakcje dokonywane ze Spółką powiązaną zostały przeprowadzone na warunkach rynkowych, a w szczególności, że ustalone przez strony ceny transakcji odpowiadały tym warunkom, co skutkowało powstaniem przychodu po stronie Spółki w rynkowej wysokości, samo umorzenie Należności nie będzie, w ocenie Spółki, mogło stanowić podstawy do zastosowania regulacji zawartych w art. 11 ustawy o CIT w stosunku do tych transakcji.

Podsumowując umowa umorzenia Należności 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. W konsekwencji nie ma podstaw do doszacowania po stronie Spółki dodatkowego dochodu ani z tytułu umorzenia jako takiego, ani z tytułu transakcji pierwotnej, która była źródłem powstania umarzonej Należności.

Stanowisko takie znajduje również potwierdzenie w interpretacjach indywidualnych, np. w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 29 kwietnia 2015 r. sygn. IPTPB3/4510-53/15-2/PM, interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 3 marca 2015 r. IBPBI/2/423-1469/14/MO oraz w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 24 lutego 2015 r. sygn. ILPB4/423-560/14-2/MC.

Stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania nr 2.

Umorzenie Należności nie będzie wiązało się z koniecznością sporządzenia przez Spółkę tzw. dokumentacji cen transferowych, o której mowa w art. 9a ustawy o CIT.

Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy.

Na podstawie art. 9a ustawy o CIT podatnicy dokonujący transakcji (których wartość przekracza określone progi) z podmiotami powiązаныmi w rozumieniu art. 11 ustawy o CIT, są obowiązani do sporządzenia szczegółowej dokumentacji podatkowej takich transakcji, tj. tzw. dokumentacji cen transferowych.

Zdaniem Spółki z uwagi na fakt, że w przypadku umorzenia Należności nie dochodzi do ustalenia czy też zapłaty jakiegokolwiek ceny (zwolnienie z długu nie powoduje również powstania jakiegokolwiek zysku, lecz jest jedną z form wygaśnięcia zobowiązania), umorzenie wierzytelności nie stanowi transakcji, dla której należałoby wykazać rynkowy charakter ustalonej ceny. W związku z tym w przypadku umorzenia Należności Spółka nie będzie obowiązana do przygotowania dokumentacji, o której mowa w art. 9a ustawy o CIT dla tej czynności.

Brak obowiązku sporządzenia dokumentacji cen transferowych w przypadku umowy zwolnienia z długu jest również potwierdzony w indywidualnych interpretacjach, np. w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 29 kwietnia 2015 r. sygn. IPTPB3/4510-53/15-2/PM, interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 3 marca 2015 r. IBPBI/2/423-1469/14/MO oraz w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 24 lutego 2015 r. sygn. ILPB4/423-560/14-2/MC.

Odpowiedź w zakresie pytania nr 1.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego w zakresie ustalenia, czy do umorzenia wierzytelności wobec spółki powiązanej będą miały zastosowanie przepisy dotyczące powiązań między podmiotami jest prawidłowe.

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

Odpowiedź w zakresie pytania nr 2.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego w zakresie ustalenia, czy do umorzenia wierzytelności wobec

spółki powiązanej będą miały zastosowanie przepisy dotyczące obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej jest prawidłowe.

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

W odniesieniu do powołanych przez Wnioskodawcę interpretacji należy stwierdzić, że zapadły one w indywidualnych sprawach i nie są wiążące dla organu wydającego niniejszą 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. z 2012 r., poz. 270, z późn. 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.