

## IPTPB3/4510-53/15-2/PM- Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	IPTPB3/4510-53/15-2/PM
Data	2015.04.29
Autor	Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi
Temat	Podatek dochodowy od osób prawnych --> Przedmiot i podmiot opodatkowania
Istota interpretacji	Czy w przypadku przedstawionego w opisie zdarzenia przyszłego umorzenia przez Spółkę wierzytelności wobec Dłużnika, znajdą zastosowanie przepisy art. 9a i art. 11 ustawy o PDOP?

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749, z późn. zm.) oraz § 5a rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. Nr 112, poz. 770, z późn. zm.) Dyrektor Izby Skarbowej w X działający w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko - przedstawione we wniosku dnia 2 lutego 2015 r. (data wpływu 6 lutego 2015 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie ustalenia, czy do umorzenia wierzytelności wobec Dłużnika będą miały zastosowanie przepisy art. 9a oraz art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (pytanie nr 1) - **jest prawidłowe**.

### UZASADNIENIE

W dniu 6 lutego 2015 r. został złożony wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych.

#### We wniosku przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe:

X Sp. z o. o. (dalej: Wnioskodawca lub Spółka) jest podmiotem posiadającym siedzibę na terytorium Polski, polskim rezydentem podatkowym. Przedmiotem działalności Spółki jest produkcja sprzętu gospodarstwa domowego i części zamiennych do sprzętu AGD. W ramach prowadzonej działalności gospodarczej Spółka dokonywała sprzedaży towarów do spółki z siedzibą na X (dalej: Dłużnik), będącej podmiotem powiązaniem w rozumieniu art. 11 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 o PDOP). Warunki i ceny dostawy towarów ustalone zostały na zasadach rynkowych, a przychody z tytułu dokonanej sprzedaży zostały przez Wnioskodawcę rozliczone jako przychody należne w rozumieniu art. 12 ust. 3a ustawy o PDOP. Spółka posiada niespłacone wierzytelności należne od Dłużnika z tytułu dostaw zrealizowanych w okresie od stycznia do marca 2014 r., które to wierzytelności Spółka zamierza umorzyć. Przedmiotowe wierzytelności nie są przedawnione. Porozumienie dotyczące umorzenia (zwolnienia dłużnika z długu) przyjmie formę umowy cywilnoprawnej pomiędzy Spółką a Dłużnikiem, w której zawarta będzie zgoda Dłużnika na zwolnienie z długu.

**W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania:**

1. Czy w przypadku przedstawionego w opisie zdarzenia przyszłego umorzenia przez Spółkę wierzytelności wobec Dłużnika, znajdują zastosowanie przepisy art. 9a i art. 11 ustawy o PDOP...
2. Czy wartość umorzonych wierzytelności stanowić będzie dla Spółki koszt uzyskania przychodów, a jeśli tak, to w którym momencie...

Przedmiotem niniejszej interpretacji jest odpowiedź na pytanie nr 1, natomiast w zakresie pytania nr 2 zostanie wydane odrębne rozstrzygnięcie.

Zdaniem Wnioskodawcy, w przypadku przedstawionego w opisie zdarzenia przyszłego umorzenia przez Spółkę wierzytelności wobec Dłużnika, przepisy art. 9a i art. 11 ustawy o PDOP nie znajdują zastosowania.

Zgodnie z art. 9a ustawy o PDOP, podatnicy dokonujący transakcji, w tym zawierający umowy spółki niebędącej osobą prawną, umowy wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze, z podmiotami powiązаныmi z tymi podatnikami - w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 - lub transakcji, w związku z którymi zapłata należności wynikających z takich transakcji dokonywana jest bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, w tym zawierający umowy spółki niebędącej osobą prawną, umowy wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze, jeżeli jedną ze stron takiej umowy jest podmiot mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, są obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej takiej (takich) transakcji, obejmującej:

- określenie funkcji, jakie spełniać będą podmioty uczestniczące w transakcji (uwzględniając użyte aktywa i podejmowane ryzyko),
- określenie wszystkich przewidywanych kosztów związanych z transakcją oraz formę i termin zapłaty,
- metodę i sposób kalkulacji zysków oraz określenie ceny przedmiotu transakcji,
- określenie strategii gospodarczej oraz innych działań w jej ramach - w przypadku, gdy na wartość transakcji miała wpływ strategia przyjęta przez podmiot,
- wskazanie innych czynników - w przypadku gdy w celu określenia wartości przedmiotu transakcji przez podmioty uczestniczące w transakcji zostały uwzględnione te inne czynniki, a w przypadku zawarcia umowy spółki niebędącej osobą prawną, umowy wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze - w szczególności przyjętych w umowie zasad dotyczących praw wspólników (stron umowy) do udziału w zysku oraz uczestnictwa w stratach,

- określenie oczekiwanych przez podmiot obowiązany do sporządzenia dokumentacji korzyści związanych z uzyskaniem świadczeń - w przypadku umów dotyczących świadczeń (w tym usług) o charakterze niematerialnym.

Zgodnie z art. 11 ust. 1 ustawy o PDOP, jeżeli:

- osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, mająca miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwana dalej "podmiotem krajowym" bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu przedsiębiorstwem położonym poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego przedsiębiorstwa, albo
- osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, mająca miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwana dalej "podmiotem zagranicznym", bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego podmiotu krajowego, albo
- ta sama osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej równocześnie bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu podmiotem krajowym i podmiotem zagranicznym lub w ich kontroli albo posiada udział w kapitale tych podmiotów

- i jeżeli w wyniku takich powiązań 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 podatnika oraz należny podatek określa się bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań.

Zgodnie z art. 11 ust. 2 oraz 3 ustawy o PDOP, powyższe dochody określa się w drodze oszacowania stosując jedną z poniższych metod:

- metodę porównywanej ceny niekontrolowanej, polegającą na porównaniu cen, jakie podmiot stosuje w analogicznych transakcjach z podmiotami niepowiązanymi albo na analizie porównywalnych transakcji zawartych pomiędzy innymi niezależnymi podmiotami,
- metodę ceny odsprzedaży wykorzystującą analizę marży zastosowanej przy odsprzedaży dóbr lub usług podmiotom niezależnym, które zostały zakupione wcześniej od podmiotów powiązanych,
- metodę rozsądnej marży (koszt plus) opierającą się na porównaniu marży narzuconej na przedmiocie transakcji wytworzonym we własnym zakresie bądź zakupionym uprzednio od podmiotu niezależnego,
- metodę zysku transakcyjnego, polegającą na oszacowaniu dochodów w oparciu o ekonomiczny zysk, jakiego mógłby racjonalnie oczekiwać podmiot biorący udział w transakcji, stosowaną gdy nie można zastosować pierwszych trzech metod sklasyfikowanych w ust. 2.

Celem wprowadzenia powyższych regulacji było zapobieżenie negatywnym skutkom stosowania przez podatników w transakcjach z podmiotami powiązаныmi cen odbiegających od cen rynkowych, z zamiarem osiągnięcia korzyści podatkowych.

Przepisy art. 11 ustawy o PDOP pozwalają bowiem organom podatkowym na odmienną od wynikającej z umowy ocenę jej skutków w sferze publicznoprawnej, jeżeli umowa zawarta pomiędzy podmiotami powiązаныmi prowadzi do zniżenia dochodów jednej ze stron w porównaniu do dochodów osiągniętych w podobnych transakcjach pomiędzy podmiotami niezależnymi. Dotyczy to w szczególności sytuacji, w których podział wypracowanego zysku pomiędzy stronami transakcji następuje w sposób inny, niż miałyby to miejsce gdyby kontrahenci nie byli podmiotami powiązаныmi.

Jak wynika jednak z brzmienia powyższych przepisów, dotyczą one wyłącznie przypadków dokonywania pomiędzy podmiotami powiązаныmi "transakcji". Pojęcie "transakcji" nie zostało zdefiniowane ani w przepisach prawa podatkowego, ani cywilnego. Zgodnie z powszechnie przyjętą dyrektywą wykładni językowej, pojęciu temu należy zatem przypisać znaczenie, jakie ma ono w języku potocznym. Zgodnie z definicją przedstawioną w Słowniku Języka Polskiego (wyd. PWN), "transakcja" to:

- operacja handlowa dotycząca kupna lub sprzedaży towarów lub usług,
- umowa handlowa na kupno lub sprzedaż towarów lub usług; też zawarcie takiej umowy.

Powyższe oznacza, że umorzenie wierzytelności nie jest "transakcją" a zatem nie jest również transakcją w rozumieniu art. 11 ustawy o PDOP.

Analogiczne stanowisko zajmuje również Minister Finansów dla potrzeb interpretacji art. 11 ustawy o PDOP. Przykładowo, w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu Nr ILPB4/423-81/14-3/MC z dnia 30 kwietnia 2014 r. czytamy, że: "Pojęcie "transakcja" nie zostało zdefiniowane w przepisach prawa podatkowego ani cywilnego, zatem można uznać, że nie posiada ono definicji legalnej. W takim przypadku należy posłużyć się znaczeniem słownikowym, w myśl którego (według Internetowego Słownika Języka Polskiego) transakcja to operacja handlowa dotycząca kupna lub sprzedaży towarów lub usług lub umowa handlowa na kupno lub sprzedaż towarów lub usług, też zawarcie takiej umowy".

Podobną opinię przedstawiono w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie Nr IPPB5/423-248/09-2/MB z dnia 7 sierpnia 2008 r.

Jak wynika z powyższego, umorzenie wierzytelności nie spełnia definicji transakcji, nie jest bowiem umową, której przedmiotem jest jakiekolwiek dobro czy usługa. W swojej istocie umorzenie wierzytelności nie jest również świadczeniem, za które może zostać wyznaczona jakakolwiek cena. Nie skutkuje zatem również powstaniem jakiegokolwiek zysku, będącego efektem zapłaty ceny za wykonane świadczenie, który mógłby zostać podzielony na warunkach rynkowych pomiędzy wierzyciela i dłużnika. Zysk Spółki zrealizowany na sprzedaży towarów Dłużnikowi został bowiem opodatkowany wcześniej podatkiem dochodowym ustalonym z uwzględnieniem postanowień art. 11

ustawy o PDOP. Brak możliwości zastosowania art. 11 ustawy o PDOP wynika zatem również z charakteru umowy umorzenia wierzytelności, w której nie występują takie elementy jak cena i zysk.

Metody szacowania dochodu w transakcjach z podmiotami powiązanymi, o których mowa w art. 11 ust. 2 i ust. 3 ustawy o PDOP posługują się natomiast pojęciami "ceny" i "zysku". W praktyce zatem żadna z tych metod nie może mieć zastosowania do umowy umorzenia wierzytelności. Jak bowiem stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 23 marca 2006 r., sygn. akt II FSK 497/05: "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. Tym samym w sytuacji, gdy żadna z tych metod nie może mieć zastosowania, dochodu nie można szacować".

Wnioskodawca podkreśla, że umorzenie wierzytelności jest odrębną instytucją uregulowaną w art. 508 Kodeksu cywilnego, w wyniku której wierzyciel zwalnia dłużnika z obowiązku dokonania na jego rzecz zapłaty za uprzednio wykonane świadczenie. W swojej istocie umorzenie wierzytelności jest zatem czynnością odrębną od wszystkich warunków transakcji, w wyniku której dochodzi do powstania wierzytelności i zobowiązania. Stanowisko takie znajduje potwierdzenie przykładowo:

- w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach nr IBPBI/2/423-1623/13/BG z dnia 20 stycznia 2014 r., w której stwierdzono, że: "umowy uwolnienia z długu, w wyniku której dochodzi do umorzenia wierzytelności nie można uznać za transakcję, w której ustalono cenę i osiągnięto określony zysk. W wyniku zawarcia takiej umowy nie dochodzi bowiem do wykreowania zobowiązania po jednej a wierzytelności po drugiej stronie. (...) Umorzenie wierzytelności jest jedynie formą uregulowania istniejących zobowiązań, prowadzącą do ich wygaśnięcia, nie kreuje natomiast po żadnej ze stron obowiązku spełnienia świadczenia, z którym wiązałoby się ustalenie ceny skutkującej powstaniem dochodu".
- w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu nr ILPB4/423-496/11-2/MC z dnia 9 marca 2012 r., zgodnie z którą: " 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".
- w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu nr ILPB3/423-783/10-2/MM z dnia 22 grudnia 2010 r., zgodnie z treścią której: "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".
- w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie nr IPPB3-423-1471/08-2/JB z dnia 19 grudnia 2008 r.: "przepis art. 11 ustawy o pdop nie może znaleźć zastosowania do umorzenia wierzytelności, gdyż umowa zwolnienia z długu nie może zostać zawarta na warunkach

nierynkowych w rozumieniu tego przepisu. Umowa ta nie jest bowiem transakcją powodującą powstanie jakiegokolwiek zysku będącego efektem zapłaty ceny za wykonane świadczenie, lecz jedynie jedną z form wygaśnięcia zobowiązań".

Umorzenie długu nie może być również uznane za transakcję w rozumieniu art. 9a ustawy o PDOP. Dokumentacja podatkowa w rozumieniu art. 9a ustawy o PDOP ma bowiem wykazać przede wszystkim, że wynagrodzenie w transakcji zawartej pomiędzy podmiotami zostało ustalone na poziomie rynkowym, czyli nieróżniącym się od warunków, które ustaliłyby pomiędzy sobą niezależne podmioty. Co do zasady obowiązek tworzenia tej dokumentacji stwarza podatnikom możliwość przedstawienia wszelkich okoliczności dających podstawę do uwzględnienia rynkowego charakteru tych transakcji. Biorąc pod uwagę, że umorzenie długu nie jest transakcją w rozumieniu art. 11 ustawy o PDOP, należy uznać, że wymogi określone art. 9a ustawy o PDOP nie będą miały do tego rodzaju umowy zastosowania.

Zagadnienie braku zastosowania art. 9a ustawy o PDOP do umowy umorzenia wierzytelności było przedmiotem wielu interpretacji wydawanych przez organy podatkowe. Przykładowo w interpretacji nr ILPB4/423-496/11-2/MC z dnia 9 marca 2012 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu potwierdził, 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 umorzone zobowiązanie, nie będą mieli obowiązku przygotowywania dokumentacji, o której mowa w przepisie art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych".

Na tej podstawie stwierdzić należy, że z uwagi na fakt, że umorzenie wierzytelności nie jest transakcją skutkującą powstaniem jakiegokolwiek zysku, lecz jedynie jedną z form wygaśnięcia zobowiązania, nie istnieje wynagrodzenie, co do którego istniałaby możliwość jego ustalenia na poziomie rynkowym. Z tego też względu, w stosunku do umorzenia wierzytelności art. 9a ustawy o PDOP nie może mieć zastosowania.

Stanowisko Wnioskodawcy znajduje odzwierciedlenie również w innych interpretacjach organów podatkowych, przykładowo:

- w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy nr ITPB3/423-431/I3-5/DK z dnia 15 maja 2014 r.,
- w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach nr IBPBI/1/423-47/14/BK z dnia 22 grudnia 2014 r., nr IBPBI/2/423-1281/14/IZ z dnia 3 grudnia 2014 r., a także nr IBPBI/2/423-1188/11/PP z dnia 20 grudnia 2011 r.,
- w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi nr IPTPB3/423-254/12-2/IR z dnia 2 października 2012 r.,
- w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu nr ILPB3/423-783/10-2/MM z dnia 22 grudnia 2010 r., nr ILPB4/423-127/12-2/MC z dnia 2 lipca 2012 r. oraz nr ILPB3/423-780/09-2/HS dnia 8 grudnia 2009 r.

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

**Mając powyższe na względzie, stosownie do art. 14c § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749, z późn. zm.), odstąpiono od uzasadnienia prawnego dokonanej w tym zakresie oceny stanowiska Spółki.**

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 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 X.