

## IBPB-1-3/4510-114/16/SK- Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	IBPB-1-3/4510-114/16/SK
Data	2016.02.11
Autor	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
Temat	Podatek dochodowy od osób prawnych --> Przedmiot i podmiot opodatkowania
Istota interpretacji	w zakresie ustalenia, czy do umorzenia wierzytelności zastosowanie mają przepisy art. 11 ust. 1 oraz art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.) oraz § 4 pkt 2 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 Katowicach, działający w imieniu Ministra Finansów, stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z 18 grudnia 2015 r., złożonym osobiście w tut. Biurze 22 grudnia 2015 r., o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego, dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych, m.in. w zakresie ustalenia, czy do umorzenia wierzytelności zastosowanie mają przepisy art. 11 ust. 1 oraz art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (pytanie oznaczone we wniosku Nr 2) - **jest prawidłowe**.

### UZASADNIENIE

W dniu 22 grudnia 2015 r. złożono osobiście w tut. Biurze ww. wniosek o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie, dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych, m.in. w zakresie ustalenia, czy do umorzenia wierzytelności zastosowanie mają przepisy art. 11 ust. 1 oraz art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

### We wniosku zostało przedstawione następujące zdarzenie przyszłe:

Wnioskodawca jest spółką akcyjną z siedzibą na terytorium Polski i podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce. Wnioskodawca w ramach prowadzonej działalności gospodarczej współpracował ze spółką powiązaną w rozumieniu 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") z siedzibą na terytorium Rumunii (dalej: "Spółka Rumuńska"), będącej rumuńskim rezydentem podatkowym. W ramach przedmiotowej współpracy, Wnioskodawca m.in. zbywał na rzecz Spółki Rumuńskiej towary oraz świadczył usługi. Spółka Rumuńska zobligowana jest do zapłaty na rzecz Wnioskodawcy wynagrodzenia z przedmiotowego tytułu, a Wnioskodawcy przysługują wierzytelności względem Spółki Rumuńskiej w wysokości należnego od Spółki Rumuńskiej wynagrodzenia (dalej: "Wierzytelności"). Sprzedaż i świadczenie usług nie powodowała powstania VAT należnego w Polsce, ani w Rumunii po stronie Wnioskodawcy. Stąd Wierzytelności nie zawierają w sobie części ceny, która

stanowiłaby VAT należny w rozumieniu polskich przepisów lub przepisów rumuńskich. Wierzytelności Wnioskodawca zaliczał w całości do przychodów podatkowych w myśl art. 12 ust. 3 ustawy o CIT, jako przychody należne. W dacie zawierania ze Spółką Rumuńską transakcji, z których wynikają Wierzytelności Wnioskodawca oczekiwał, że otrzyma należną zapłatę od Spółki Rumuńskiej. Niemniej, obecnie Spółka Rumuńska znajduje się w trudnej sytuacji finansowej polegającej na braku środków i majątku potrzebnych do regulowania zobowiązań na rzecz Wnioskodawcy. Co więcej, w najbliższym czasie nie jest planowane prowadzenie przez Spółkę Rumuńską aktywnej działalności gospodarczej mogącej generować dochody. Jest wysoce prawdopodobne, że działalność Spółki Rumuńskiej zostanie wygaszona. Z uwagi na powyższe, Wnioskodawca planuje dokonać umorzenia całości lub części istniejących Wierzytelności wobec Spółki Rumuńskiej. Umorzenie Wierzytelności dokonane zostanie na podstawie umowy zwolnienia z długu zgodnie z art. 508 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. nr 16, poz. 93 ze zm., winno być: t.j. Dz.U. z 2014 r., poz. 121 ze zm., dalej: "Kodeks cywilny"), w której zawarta będzie zgoda Spółki Rumuńskiej (dłużnika) na zwolnienie z długu. Wierzytelności Wnioskodawcy wobec Spółki Rumuńskiej na moment umorzenia nie będą wierzytelnościami przedawnionymi. Umorzenie będzie miało miejsce w 2015 r. lub 2016 r.

#### **W związku z powyższym zadano m.in. następujące pytanie:**

w zakresie ustalenia, czy do umorzenia wierzytelności zastosowanie mają przepisy art. 11 ust. 1 oraz art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

Zdaniem Wnioskodawcy, do umorzenia Wierzytelności nie będą miały zastosowania przepisy art. 11 ust. 1 oraz art. 9a ustawy o CIT, a w konsekwencji nie będzie możliwe ustalenie przez organ podatkowy dochodu Wnioskodawcy w drodze oszacowania w związku z umorzeniem Wierzytelności oraz po stronie Wnioskodawcy nie powstanie z tego tytułu obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej (cen transferowych).

Zgodnie z art. 11 ust. 1 ustawy o CIT, jeżeli w wyniku powiązań, o których mowa w powołanym przepisie 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. Przedmiotowy przepis ma zastosowanie w sytuacjach gdy podmioty powiązane biorące udział w transakcji stosują warunki różniące się od warunków rynkowych. Innymi słowy, przepis ten ma na celu zapobieżenie alokowaniu dochodów pomiędzy podmiotami powiązanymi z zamiarem osiągnięcia korzyści podatkowych poprzez zawieranie przez nie między sobą umów, w których ceny (warunki) odbiegają od cen (warunków) stosowanych w transakcjach tego samego rodzaju pomiędzy podmiotami niepowiązanymi. Zatem art. 11 ust. 1 ustawy o CIT, ma zastosowanie w przypadkach, w których w wyniku transakcji między podmiotami powiązanymi zysk zostaje rozdzielony inaczej, niż miałyby to miejsce w przypadku, gdyby stronami transakcji były podmioty niezależne.

Mając na uwadze powyższe, stwierdzić należy, że powołany powyżej przepis nie będzie miał zastosowania do przedstawionego zdarzenia przyszłego. W przedmiotowej sytuacji w wyniku zawarcia umowy dojdzie do zwolnienia Spółki Rumuńskiej z obowiązku zapłaty Wierzytelności. Umorzenia Wierzytelności samo w sobie nie może zostać uznane za świadczenie, za które może zostać ustalona cena, bądź przypisany zysk. Tym samym, umowy zwolnienia z długu nie można uznać za transakcję,

w wyniku której ustalona przez strony cena skutkuje powstaniem dochodu w innej wysokości, niż miałyby to miejsce w przypadku transakcji z podmiotem niezależnym.

To z kolei prowadzi do wniosku, że w opisanej sytuacji, nie można będzie przyjąć, że w wyniku zawarcia umowy zwolnienia z długu którykolwiek z podmiotów będący jej stroną nie wykaże dochodów albo wykaże dochody niższe od tych, jakie należałoby oczekiwać, gdyby powiązania między tymi podmiotami nie istniały. W rezultacie warunek konieczny do zastosowania art. 11 ustawy o CIT nie będzie spełniony. Podejście to znajduje potwierdzenie w praktyce, przykładowo w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 2 października 2012 r. (Znak: IPTPB3/423-254/12-2/IR), która mówi, że wprowadzenie w art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych brak jest definicji legalnej pojęcia "transakcja", niemniej jednak w praktyce przyjęta powszechnie wykładnia językowa tego pojęcia wskazuje, że z transakcją mamy do czynienia wtedy, kiedy dochodzi do wymiany dóbr czy usług, w stosunku do których następuje określenie takich warunków jak cena, termin dostawy, etc. Czynność prawna, w wyniku której następuje umorzenie wierzytelności, nie może być uznana za transakcję w podanym wcześniej rozumieniu.

Potwierdzeniem, że w sytuacji umorzenia wierzytelności nie można mówić o ustaleniu jakiegokolwiek ceny, jest również brak możliwości zastosowania ust. 2 i ust. 3 art. 11 ustawy o CIT oraz treści rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów podatników w drodze oszacowania cen w transakcjach dokonywanych przez tych podatników (t.j. Dz.U. z 2014 r., poz. 1186; dalej: "Rozporządzenie"). Powyższe uregulowania wskazują bowiem, jakimi metodami należy się posłużyć w celu ustalenia dochodu w drodze szacowania.

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 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 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 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, 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 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.

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, z uwagi na fakt, że w sytuacji umorzenia wierzytelności nie można mówić o ustaleniu ceny, bądź zysku żadna z powyższych metod nie będzie mogła znaleźć zastosowania do sytuacji opisanej w zdarzeniu przyszłym.

Metody wskazane w art. 11 ust. 2 oraz ust. 3 ustawy o CIT, są jedynymi możliwymi do zastosowania metodami w sytuacji ustalania dochodu podatnika przez organy podatkowe w drodze szacowania. Tym samym, należy uznać, że w przypadku, w którym żadna ze wskazanych metod nie będzie mogła znaleźć zastosowania, w takiej sytuacji ustalenie dochodu w drodze szacowania nie będzie mogło zostać dokonane. Przedmiotowe stanowisko znalazło potwierdzenie w wyroku z 23 marca 2006 r. sygn. akt II FSK 497/05, w którym Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że użycie przez ustawodawcę w art. 11 ust. 2 pdop wyrażenia "dochody (...) określa się (...) stosując następujące metody" oznacza, że wyliczenie ich nie ma przykładowego charakteru.

W związku z powyższym, skoro do umowy zwolnienia z długu żadna ze wskazanych w art. 11 ust. 2 oraz ust. 3 ustawy o CIT oraz w Rozporządzeniu metod nie będzie mieć zastosowania, w konsekwencji przedmiotowa umowa nie będzie stanowić transakcji, do której może mieć zastosowanie przepis art. 11 ust. 1 ustawy o CIT.

Dodatkowo, podkreślenia wymaga, że samo zawarcie umowy zwolnienia z długu również nie będzie mogło zostać uznane za zachowanie nierynkowe, gdyż w obrocie gospodarczym powszechne jest, że podmioty niezależne również dokonują umorzenia wierzytelności wobec swoich kontrahentów.

Co więcej, w przypadku gdyby ustawodawca chciał rozgranaczyć sytuację, w których umorzenia wierzytelności dokonują podmioty powiązane od tych przypadków, kiedy czynności takie dokonywane są przez podmioty niepowiązane, określone warunki zostałyby sformułowane w art. 16 ust. 1 pkt 44 ustawy o CIT, wykluczając lub też ograniczając taką możliwość w przypadku, gdy umorzenie dokonywane jest w ramach podmiotów powiązanych. Z uwagi na brak przedmiotowych regulacji należy stwierdzić, że prawo do zastosowania takiej formy uregulowania stosunków cywilnoprawnych przysługuje wszystkim podmiotom i nie mogą te czynności być traktowane (z punktu widzenia podatkowego) różnie, ze względu na fakt istnienia lub nie powiązań.

Reasumując powyższe, w przedstawionym zdarzeniu przyszłym nie będzie podstaw do ustalenia przez organy podatkowe dochodu Wnioskodawcy z tytułu umorzenia Wierzytelności, w drodze szacowania na podstawie art. 11 ust. 1 ustawy o CIT.

W konsekwencji, w przedmiotowej sytuacji, nie znajdzie również zastosowanie art. 9a ustawy o CIT. Zgodnie z przedmiotowym przepisem podatnicy dokonujący transakcji z podmiotami powiązanimi z tymi podatnikami - w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 są obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej takiej (takich) transakcji. Jak określono powyżej, zwolnienie z długu nie stanowi transakcji, w której ustalono i zapłacono jakąkolwiek cenę. Tym samym, Wnioskodawca nie będzie mieć obowiązku przygotowywania dokumentacji, o której mowa w art. 9a ustawy o CIT.

Zaprezentowane powyżej stanowisko znajduje potwierdzenie w licznych interpretacjach indywidualnych, przykładowo:

- w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 29 kwietnia 2015 r., Znak: IPTPB3/4510-53/i5-2/PM;
- w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 5 marca 2015 r., Znak: IBPBI/2/423-1469/14/MO;
- w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 3 marca 2015 r., Znak: ILPB4/423-573/14-4/DS;
- w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 22 grudnia 2014 r., Znak: IBPBI/1/423-47/14/BK;
- w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 2 października 2012 r., Znak: IPTPB3/423-254/12-2/IR;
- w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 6 lipca 2012 r. Znak: IBPBI/2/423-374/12/CzP;
- w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 2 lipca 2012 r., Znak: ILPB4/423-127/12-2/MC;
- w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 9 marca 2012 r., Znak: ILPB4/423-496/11-2/MC.

Reasumując powyższe, do umowy zwolnienia z długu, która zostanie zawarta pomiędzy Wnioskodawcą, a Spółką Rumuńską, w wyniku której dojdzie do umorzenia Wierzytelności przysługujących Wnioskodawcy, nie znajdują zastosowania przepisy art. 11 oraz art. 9a ustawy o CIT. W konsekwencji, w związku z umorzeniem Wierzytelności nie będzie podstaw do ustalenia przez organy podatkowe dochodu po stronie Wnioskodawcy w drodze szacowania, a Wnioskodawca nie będzie zobowiązany do sporządzenia dokumentacji podatkowej (cen transferowych).

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przeszłego 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.

Nadmienić należy, że w zakresie pytania oznaczonego we wniosku Nr 1 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 Krakowie, ul. Rakowicka 10, 31-511 Kraków, 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.