3063-ILPB2.4510.187.2016.1.AO - Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	3063-ILPB2.4510.187.2016.1.AO
Data	2016.11.29
Autor	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
Temat	Podatek dochodowy od osób prawnych --> Przedmiot i podmiot opodatkowania
Istota interpretacji	Czy w przedstawionym zdarzeniu przyszłym znajdzie zastosowanie art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a w szczególności czy sam fakt umorzenia Wierzytelności wynikających z transakcji dokonanych ze Spółkami powiązanymi stanowi podstawę do zastosowania regulacji zawartych w art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w stosunku do tych transakcji? Czy w przedstawionym zdarzeniu przyszłym znajdzie zastosowanie art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dotyczący obowiązku sporządzania tzw. dokumentacji cen transferowych?

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 Rozwoju i Finansów stwierdza, że stanowisko Spółki przedstawione we wniosku z 26 września 2016 r. (data wpływu 29 września 2016 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie ustalenia, czy do umorzenia wierzytelności wynikających z transakcji dokonanych ze spółkami powiązanymi będą miały zastosowanie przepisy art. 11 oraz art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (pytania oznaczone we wniosku nr 2 i nr 3) **– jest prawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 29 września 2016 r. został złożony ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie:

możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wartości umorzonych wierzytelności (pytanie nr 1),
ustalenia, czy do umorzenia wierzytelności wynikających z transakcji dokonanych ze spółkami powiązanymi będą miały zastosowanie przepisy art. 11 oraz art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (pytania nr 2 i nr 3).

RSM Poland is a member of the RSM network and trades as RSM. RSM is the trading name used by the members of the RSM network. Each member of the RSM network is an independent accounting and consulting firm which practices in its own right. The RSM network is not itself a separate legal entity in any jurisdiction.

We wniosku przedstawiono następujący opis zdarzenia przyszłego:

Wnioskodawca jest spółką kapitałową z siedzibą na terytorium Polski, podlegającą w Polsce obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (dalej również jako: Spółka).

Spółka w ramach prowadzonej działalności gospodarczej dokonuje sprzedaży produktów i towarów oraz świadczy usługi na rzecz spółek powiązanych w rozumieniu art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej jako: Spółki powiązane). W związku z dokonywaniem przez Spółkę sprzedaży produktów i towarów oraz świadczeniem usług na rzecz Spółek powiązanych, Spółce przysługują względem Spółek powiązanych wierzytelności o zapłatę ceny za sprzedawane produkty i towary oraz wierzytelności o zapłatę wynagrodzenia za wyświadczone usługi.

Jednocześnie zdarza się tak, że niektóre spośród wierzytelności z tytułu sprzedaży produktów i towarów oraz świadczonych przez Wnioskodawcę usług nie są regulowane przez Spółki powiązane (dalej: Wierzytelności). Wierzytelności te stanowią wierzytelności zarachowane wcześniej zgodnie z art. 12 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych do przychodów należnych Spółki, które są przez Spółkę uwzględniane w przychodach podlegających opodatkowaniu.

Spółka rozważa umarzanie Spółkom powiązanym będącym w trudnej sytuacji finansowej wybranych Wierzytelności. Ewentualne umorzenie Wierzytelności zostanie dokonane na podstawie umowy zawartej pomiędzy Wnioskodawcą a poszczególnym dłużnikiem, zgodnie z którą to umową nastąpi zwolnienie dłużnika (Spółki powiązanej) z długu za jego zgodą, tj. na podstawie umowy o zwolnienie z długu, o której mowa w art. 508 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t. j. Dz. U. z 2016 r., poz. 380; dalej: KC).

Wierzytelności na moment ewentualnego ich umorzenia przez Spółkę nie będą przedawnione. Ponadto wartość Wierzytelności do momentu ich umorzenia przez Spółkę nie zostanie zaliczona przez Spółkę do kosztów uzyskania przychodów w żaden inny sposób.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania:

Czy w przedstawionym zdarzeniu przyszłym Spółka będzie mogła zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wartość umorzonych Wierzytelności zarachowanych wcześniej zgodnie z art. 12 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych do przychodów należnych, tj. w wysokości wartości netto Wierzytelności (bez należnego podatku od towarów i usług, jeżeli wystąpi)?
Czy w przedstawionym zdarzeniu przyszłym znajdzie zastosowanie art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a w szczególności czy sam fakt umorzenia Wierzytelności wynikających z transakcji dokonanych ze Spółkami powiązanymi stanowi podstawę do zastosowania regulacji zawartych w art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w stosunku do tych transakcji?
Czy w przedstawionym zdarzeniu przyszłym znajdzie zastosowanie art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dotyczący obowiązku sporządzania tzw. dokumentacji cen transferowych?
Przedmiotem niniejszej interpretacji indywidualnej jest odpowiedź na pytanie nr 2 i nr 3.

RSM Poland is a member of the RSM network and trades as RSM. RSM is the trading name used by the members of the RSM network. Each member of the RSM network is an independent accounting and consulting firm which practices in its own right. The RSM network is not itself a separate legal entity in any jurisdiction.

Wniosek Spółki w zakresie pytania nr 1 został rozpatrzony odrębną interpretacją indywidualną wydaną w dniu 29 listopada 2016 r. nr 3063-ILPB2.4510.134.2016.1.AO.

Stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania nr 2.

Zdaniem Wnioskodawcy, w przedstawionym zdarzeniu przyszłym, nie znajdzie zastosowania art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a w szczególności sam fakt umorzenia Wierzytelności wynikających z transakcji dokonanych ze Spółkami powiązanymi nie stanowi podstawy do zastosowania regulacji zawartych w art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w stosunku do tych transakcji.

Uzasadnienie.

Zgodnie z art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jeżeli w wyniku powiązań, o których mowa w tym przepisie 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.

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

porównywalnej ceny niekontrolowanej,
ceny odsprzedaży,
rozsądnej marży („koszt plus”).
Jeżeli nie jest możliwe zastosowanie którejś z wymienionych powyżej metod, stosuje się metody zysku transakcyjnego (art. 11 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).

Szczegółowe zasady określania dochodów podatników w drodze oszacowania, o których mowa w przywołanych powyżej przepisach, zostały określone w rozporządzeniu 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”).

Zgodnie z § 12 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 zgodnie z § 13 Rozporządzenia, metoda ceny odprzedaży polega na obniżeniu ceny określonej w transakcji danego podmiotu z podmiotem niezależnym, dotyczącej dóbr lub usług

RSM Poland is a member of the RSM network and trades as RSM. RSM is the trading name used by the members of the RSM network. Each member of the RSM network is an independent accounting and consulting firm which practices in its own right. The RSM network is not itself a separate legal entity in any jurisdiction.

nabytych uprzednio przez ten dany podmiot od podmiotu z nim powiązanego, o marżę ceny odsprzedaży.

Z kolei metoda rozsądnej marży („koszt plus"), zgodnie z § 14 Rozporządzenia, 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 angażowane 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 (§ 15 Rozporządzenia).

Przedstawione w powyższych przepisach metody zakładają ustalanie stosowanej w transakcji ceny lub realizowanego przez podatnika na transakcji zysku w wysokości odpowiadającej stosowanej cenie lub realizowanemu zyskowi do stosowanej ceny lub realizowanego zysku w porównywalnych transakcjach przez podmioty niepowiązane. W konsekwencji, zastosowanie wskazanych w art. 11 ust. 2 oraz ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych metod określania dochodu podatnika w drodze oszacowania możliwe jest wyłącznie w odniesieniu do realizowanych z podmiotami powiązanymi transakcji.

Tymczasem, w przypadku umorzenia wierzytelności nie można mówić o transakcji. W przypadku umorzenia wierzytelności bowiem, w wyniku zawarcia umowy pomiędzy wierzycielem i dłużnikiem, dochodzi do zwolnienia dłużnika z obowiązku zapłaty wierzytelności. Umorzenie 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 skutkowałaby powstaniem dochodu w innej wysokości, niż miałoby to miejsce w przypadku transakcji z podmiotem niezależnym, ponieważ w przypadku zwolnienia z długu niezależnie od tego czy jest dokonywane pomiędzy podmiotami powiązanymi czy podmiotami niepowiązanymi, wysokość osiąganego z tego tytułu przez dłużnika przysporzenia zawsze odpowiada wartości długu, z którego jest zwalniany.

Jednocześnie, jak wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 23 marca 2006 r. sygn. akt II FSK 497/05: „(…) użycie przez ustawodawcę w art. 11 ust. 2 omawianej ustawy wyrażenia >>dochody (...) określa się (...) stosując następujące metody<< oznacza, że wyliczenie ich nie ma przykładowego charakteru". W konsekwencji należy uznać, że 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 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.

W związku z powyższym, skoro do umowy zwolnienia z długu nie będzie mogła zostać zastosowana żadna ze wskazanych w art. 11 ust. 2 oraz ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz w Rozporządzeniu metod, umorzenie wierzytelności nie będzie zdarzeniem, w związku z którym

RSM Poland is a member of the RSM network and trades as RSM. RSM is the trading name used by the members of the RSM network. Each member of the RSM network is an independent accounting and consulting firm which practices in its own right. The RSM network is not itself a separate legal entity in any jurisdiction.

zastosowanie będzie mógł mieć przepis art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

To z kolei prowadzi do wniosku, że wprawdzie w art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych brak jest bezpośredniego odniesienia się do pojęcia „transakcji", niemniej jednak ze względu na bezpośrednie odnoszenie się do tego pojęcia przez wszystkie z dostępnych na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych metod określania dochodu w drodze oszacowania, art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych może mieć zastosowanie wyłączenie do czynności, które mogą zostać uznane za transakcje.

W konsekwencji, ze względu na fakt, że - jak zostało wskazane powyżej - umorzenie wierzytelności nie stanowi transakcji, do umorzenia wierzytelności art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie będzie miał zastosowania.

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

Co więcej, w przypadku gdyby ustawodawca chciał rozgraniczyć sytuacje, 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 podatku dochodowym od osób prawnych, 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 w związku z umorzeniem przez Wnioskodawcę Wierzytelności nie znajdzie zastosowania art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. W szczególności sam fakt umorzenia Wierzytelności względem Spółek powiązanych nie będzie stanowił podstawy do zastosowania regulacji zawartych w art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w stosunku do czynności umorzenia ani do pierwotnych transakcji, z których wynikały umarzane Wierzytelności.

Powyżej zaprezentowane stanowisko znajduje także swoje odzwierciedlenie w interpretacjach indywidualnych wydawanych przez organy podatkowe, czego przykładem są:

- interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej z Poznania z 8 lutego 2016 r. znak ILPB3/4510-1-514/15-3/JG;
- interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 11 lutego 2016 r. znak IBPB-I-3/4510-114/16/SK;
- interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 8 grudnia 2015 r. znak ILPB4/4510-1-480/15-2/ŁM;

RSM Poland is a member of the RSM network and trades as RSM. RSM is the trading name used by the members of the RSM network. Each member of the RSM network is an independent accounting and consulting firm which practices in its own right. The RSM network is not itself a separate legal entity in any jurisdiction.

- interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej Łodzi z 29 kwietnia 2015 r. znak IPTPB3/4510-53/15-2/PM;
- interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 5 marca 2015 r. znak IBPBI/2/423-1469/14/MO.

Stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania nr 3.

Zdaniem Wnioskodawcy, w przedstawionym zdarzeniu przyszłym, nie znajdzie zastosowania art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dotyczący obowiązku sporządzania tzw. dokumentacji cen transferowych.

Uzasadnienie.

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

Natomiast, jak zostało wskazane powyżej (tj. w uzasadnieniu do pytania drugiego), zwolnienie z długu (umorzenie wierzytelności) nie stanowi transakcji, w związku z czym czynność ta nie jest objęta zakresem zastosowania art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Tym samym, w związku z zaistnieniem przedstawionego zdarzenia przyszłego, Wnioskodawca nie będzie zobowiązany do przygotowywania dokumentacji, o której mowa w art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Reasumując, z uwagi na fakt, że umorzenie wierzytelności nie stanowi transakcji, w związku z umorzeniem Wierzytelności względem Spółek powiązanych, Spółka nie będzie obowiązana do przygotowania dokumentacji, o której mowa w art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Stanowisko Wnioskodawcy znajduje swoje odzwierciedlenie także w interpretacjach indywidualnych wydawanych przez organy podatkowe, czego przykładem są:

- interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 12 lipca 2016 r. znak IBPB-1-1/4510-167/16/BK;
- interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej z Poznania z 8 grudnia 2015 r. znak ILPB4/4510-1-480/15-2/ŁM;
- interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 29 kwietnia 2015 r. znak IPTPB3/4510-53/15-2/PM;
- interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 5 marca 2015 r. znak IBPBI/2/423-1469/14/MO;

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

RSM Poland is a member of the RSM network and trades as RSM. RSM is the trading name used by the members of the RSM network. Each member of the RSM network is an independent accounting and consulting firm which practices in its own right. The RSM network is not itself a separate legal entity in any jurisdiction.

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

Odnosząc się do powołanych przez Wnioskodawcę interpretacji, tut. Organ informuje, że zostały one wydane w indywidualnych sprawach i nie mają zastosowania ani konsekwencji wiążących w odniesieniu do żadnego innego zaistniałego stanu faktycznego, czy też zdarzenia przyszłego.

Jednocześnie należy wskazać, że powołane przez Wnioskodawcę orzeczenie sądu administracyjnego jest rozstrzygnięciem wydanym w konkretnej sprawie, osadzonej w określonym stanie faktycznym i tylko do niego się odnoszącym, w związku z tym nie ma waloru wykładni powszechnie obowiązującej.

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 2016 r., poz. 718, 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). Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

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.

RSM Poland is a member of the RSM network and trades as RSM. RSM is the trading name used by the members of the RSM network. Each member of the RSM network is an independent accounting and consulting firm which practices in its own right. The RSM network is not itself a separate legal entity in any jurisdiction.