

IBPBI/2/423-1469/14/MO- Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	IBPBI/2/423-1469/14/MO
Data	2015.03.05
Autor	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
Temat	Podatek dochodowy od osób prawnych --> Przedmiot i podmiot opodatkowania
Istota interpretacji	Czy do umorzenia wierzytelności (poprzez zawarcie umowy o zwolnienie z długu) zastosowanie będą miały przepisy art. 11 ust. 1 oraz art. 9a 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 "UPDOP") - w stanie prawnym do 31 grudnia 2014 r., a w konsekwencji czy możliwe będzie szacowanie przez organ podatkowy dochodu w związku z umorzeniem wierzytelności oraz czy powstanie z tego tytułu obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej?

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.) oraz § 5 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 Katowicach, działający w imieniu Ministra Finansów, stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy, przedstawione we wniosku z 1 grudnia 2014 r. (data wpływu do tut. BKIP 5 grudnia 2014 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 5 grudnia 2014 r. wpłynął do tut. BKIP wniosek 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.

We wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny:

Spółka (dalej: "Wnioskodawca" lub "Spółka") jest spółką kapitałową podlegającą w Polsce opodatkowaniu od całości swoich dochodów. Od roku 2010 świadczyła określone usługi na rzecz powiązanej z nią zagranicznej spółki z siedzibą w Indiach (dalej: "Spółka Zagraniczna") należącej do grupy kapitałowej. Wnioskodawca oraz Spółka Zagraniczna są (oraz byli w przeszłości) podmiotami powiązanymi, w rozumieniu art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Z tytułu świadczonych przez siebie usług Wnioskodawca wystawiał faktury VAT oraz rozpoznawał przychód na potrzeby podatku dochodowego, zgodnie z właściwymi przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jednocześnie wierzytelności z tytułu świadczonych przez Wnioskodawcę usług nie zostały uiszczone przez Spółkę Zagraniczną. Wynika to m.in. ze złej kondycji finansowej, w jakiej od pewnego czasu znajduje się Spółka Zagraniczna. W konsekwencji, wskutek niemożliwości, (wbrew wcześniejszym założeniom), zaistnienia na rynku lokalnym w skali zakładanej przez Spółkę Zagraniczną i braku długoterminowych perspektyw na znaczące zwiększenie sprzedaży i przychodu, została podjęta decyzja o zaprzestaniu prowadzenia działalności gospodarczej we wcześniejszym zakresie. Przy czym na moment uzyskania przychodu Wnioskodawca zakładała możliwość uzyskania wynagrodzenia oraz ciągłość dalszej współpracy. Z uwagi jednak na fakt, że wierzytelności przysługujące Wnioskodawcy nie zostały uiszczone w terminie przez Spółkę Zagraniczną, a prawdopodobieństwo ich spłaty z czasem stawało się jednak coraz bardziej wątpliwe, Wnioskodawca zaczął rozważać działania mające na celu uregulowanie kwestii wzajemnych rozliczeń znajdujących się w bilansie.

W konsekwencji, w momencie kiedy stało się oczywiste, że Spółka Zagraniczna nie będzie jednak w stanie spłacić przedmiotowych wierzytelności, Wnioskodawca dokonał umorzenia całości przysługujących mu wierzytelności wobec Spółki Zagranicznej poprzez zawarcie 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 2014 r., poz. 121).

Wskazane wierzytelności, na moment umorzenia nie były przedawnione.

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

Czy do umorzenia wierzytelności (poprzez zawarcie umowy o zwolnienie z długu) zastosowanie będą miały przepisy art. 11 ust. 1 oraz art. 9a 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 "UPDOP") - w stanie prawnym do 31 grudnia 2014 r., a w konsekwencji czy możliwe będzie szacowanie przez organ podatkowy dochodu w związku z umorzeniem wierzytelności oraz czy powstanie z tego tytułu obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej... (pytanie oznaczone we wniosku nr 2)

Zdaniem Wnioskodawcy, do umowy zwolnienia z długu, zawartej pomiędzy Wnioskodawcą, a powiązaną z nim Spółką Zagraniczną, w wyniku której dochodzi do umorzenia wierzytelności przysługującej (przysługujących) Wnioskodawcy nie znajdują zastosowania przepisy art. 11 UPDOP oraz art. 9a UPDOP, a mianowicie przepisy o tzw. cenach transferowych. W konsekwencji, zdaniem Wnioskodawcy, w przypadku umorzenia wierzytelności nie ma podstaw do doszacowania dochodu po stronie Wnioskodawcy a Wnioskodawca nie jest zobowiązany do sporządzenia dokumentacji cen transferowych.

Zgodnie z przepisem art. 11 ust. 1 UPDOP, jeżeli w wyniku powiązań kapitałowych 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. Zdaniem Wnioskodawcy, przepis art. 11 UPDOP, ma zastosowanie w sytuacjach, gdy podmioty biorące udział w transakcji stosują warunki różniące się od warunków rynkowych. Tym samym, przepis powyższy ma

zapobiegać sztucznemu, tj. niezgodnemu z realiami gospodarczymi, rozdzielaniu dochodów pomiędzy podmiotami powiązаныmi w sytuacjach, gdy zawierają one ze sobą umowy, w których ceny odbiegają od cen stosowanych w transakcjach tego samego rodzaju pomiędzy podmiotami niepowiązаныmi.

Jak słusznie zauważył Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 6 lipca 2012 r. znak: IBPBI/2/423-374/12/CzP należy uznać, że przepis art. 11 ust. 1 UPDOP ma zastosowanie do takich relacji między podmiotami powiązаныmi, które polegają na tym, że jeden podmiot dokonuje świadczenia na rzecz drugiego podmiotu w celu osiągnięcia danego poziomu zysku.

Z uwagi na powyższe przepis art. 11 ust. 1 UPDOP znajdzie zastosowanie w takich przypadkach, w których, w wyniku transakcji, zysk zostaje przez podmioty powiązane rozdzielony inaczej niż miałyby to miejsce w przypadku, gdyby stronami transakcji były podmioty niezależne.

W przedstawionym stanie faktycznym w wyniku zawarcia umowy doszło do zwolnienia Spółki Zagranicznej z obowiązku zapłaty należności z tytułu usług świadczonych przez Wnioskodawcę. W takim przypadku, zgodnie ze stanowiskiem organu podatkowego wyrażonym w powołanej wyżej interpretacji indywidualnej nie można uznać, że umorzenie wierzytelności, które nastąpi w wyniku zawarcia umowy, samo w sobie jest świadczeniem, za które może zostać ustalona cena.

Z uwagi na powyższe, zdaniem Wnioskodawcy, w przypadku umowy zwolnienia z długu prowadzącej do umorzenia wierzytelności nie jest możliwe ustalenie ceny i tym samym dochodu. Nie można również twierdzić, że w takim przypadku mamy do czynienia z transakcją, w wyniku której ustalona przez strony cena skutkuje powstaniem dochodu w innej wysokości, niż miałyby to miejsce w przypadku transakcji z podmiotem niezależnym.

Dodatkowo w opisanej we wniosku sytuacji, nie można także przyjąć, że w wyniku zawarcia umowy zwolnienia z długu którykolwiek z podmiotów będący jej stroną nie wykazuje dochodów albo wykazuje dochody niższe od tych, jakie należałoby oczekiwać, gdyby powiązania między tymi podmiotami nie istniały.

W rezultacie zatem, umorzenie wierzytelności w wyniku zawarcia umowy zwolnienia z długu, nie spełnia przesłanek wynikających z art. 11 ust. 1 UPDOP, co oznacza, że przepis ten nie będzie mógł znaleźć zastosowania w sytuacji opisanej we wniosku o interpretację indywidualną.

Niezależnie od powyższego, do wniosku że w sytuacji umorzenia wierzytelności nie można mówić o ustaleniu jakiegokolwiek ceny, prowadzi również analiza przepisów art. 11 ust. 2 i ust. 3 UPDOP 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 szczegółowo, jakimi metodami należy się posłużyć w celu oszacowania dochodu.

Mianowicie, według art. 11 ust. 2 UPDOP, dochody, o których mowa w art. 11 ust. 1 UPDOP określa się w drodze oszacowania stosując jedną z poniższych metod:

- porównywalnej ceny niekontrolowanej,

- ceny odsprzedaży,
- rozsądnej marży ("koszt plus").

Jeżeli natomiast nie jest możliwe zastosowanie wymienionych wyżej metod, wówczas stosuje się metody zysku transakcyjnego.

Zgodnie z przepisami 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 zgodnie z § 14 Rozporządzenia 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 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.

Powyższe metody szacowania dochodu 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, na co zwrócił również uwagę Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 6 lipca 2012 r., znak: IBPBI/2/423-374/12/CzP, w związku z tym, iż jak wspomniano powyżej, w sytuacji umorzenia wierzytelności nie można mówić o ustaleniu ceny bądź zysku, żadna z powyższych metod nie mogłaby znaleźć zastosowania.

W opinii Wnioskodawcy, należy uznać, że w sytuacji, gdy żadna ze wskazanych wyżej metod nie może mieć zastosowania, to dochodu nie można szacować. Powyższe zostało potwierdzone w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 23 marca 2006 r. sygn. akt II FSK 497/05, który wskazał, że wyliczenie metod szacowania dochodów, o których mowa w art. 11 ust. 2 UPDOP nie ma przykładowego charakteru.

Reasumując, umowy zwolnienia 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. W wyniku zawarcia umowy zwolnienia z długu wygasa natomiast istniejące zobowiązanie. W tym zakresie zatem umorzenie zobowiązania w wyniku zawarcia umowy zwolnienia z długu ma taki sam skutek jak wykonanie zobowiązania (przykładowo poprzez jego spłatę), czyli prowadzi do jego wygaśnięcia. Skutek ten nie może zatem prowadzić do powstania zysku dla którejkolwiek ze stron umowy, gdyż umowa zwolnienia z długu prowadząca do umorzenia wierzytelności nie kreuje dla żadnej ze stron obowiązku zapłaty ceny za spełnione świadczenie.

Tym samym, skoro umorzenie jest w istocie formą uregulowania istniejącego zobowiązania, to - na co słusznie wskazał Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 6 lipca 2012 r. znak: IBPBI/27423-374/12/CzP nie ma podstaw do doszacowania dodatkowego dochodu zarówno z tytułu umorzenia jako takiego, jak i z tytułu transakcji pierwotnej, która była źródłem powstania umarżanej wierzytelności.

Abstrahując od powyższego zaznaczyć należy, że niezależne podmioty również dokonują między sobą umorzenia wierzytelności w drodze umowy zwolnienia z długu. Warunki tej umowy są przy tym identyczne jak warunki umowy zwolnienia z długu, którą Wnioskodawca zawarł ze Spółką Zagraniczną. Co więcej, gdyby ustawodawca chciał rozgraniczyć sytuację, w których umorzenia wierzytelności dokonują podmioty powiązane od tych przypadków, kiedy czynności takie dokonywane są przez podmioty niepowiązane, określone warunki powinny być jasno sformułowane w art. 16 ust. 1 pkt 44 UPDOP, wykluczając lub też ograniczając do pewnego stopnia taką możliwość w przypadku, gdy umorzenie dokonywane jest w ramach podmiotów powiązanych.

Z uwagi na brak takowych regulacji należy uznać, że prawo do zastosowania takiej formy uregulowania należności, na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych, przysługuje wszystkim podmiotom i nie mogą te czynności być traktowane (z punktu widzenia podatkowego) różnie, ze względu na fakt istnienia lub nie, powiązań kapitałowych lub osobistych.

Mając zatem na względzie fakt, że warunki transakcji, których przedmiotem były świadczone na rzecz Spółki Zagranicznej usługi odpowiadały warunkom rynkowym, a w konsekwencji skutkowały powstaniem przychodu po stronie Wnioskodawcy w wartości rynkowej, stwierdzić należy, że dokonanie czynności prawnej polegającej na umorzeniu przysługujących Wnioskodawcy z tego tytułu wierzytelności nie będzie stanowić podstawy do zastosowania przepisu art. 11 ust. 1 UPDOP w stosunku do tej transakcji. Jak bowiem wskazano powyżej, umorzenie wierzytelności, w wyniku zwolnienia z długu, 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 konsekwencji, z uwagi na okoliczność, że w przedstawionej sytuacji nie znajdzie zastosowania art. 11 ust. 1 UPDOP, przyjęć należy również, że w tym wypadku zastosowania nie znajdzie również art. 9a UPDOP. Tym samym, Wnioskodawca nie ma obowiązku w zakresie przygotowywania dokumentacji, o której mowa w art. 9a UPDOP. Jednocześnie wskazać należy, że powyższe nie wpływa na obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej według zasad określonych w przepisach UPDOP za lata poprzednie w zakresie transakcji, przedmiotem których są usługi świadczone przez Wnioskodawcę na rzecz Spółki Zagranicznej. W tym zakresie bowiem na Wnioskodawcy ciąży obowiązek sporządzenia i posiadania dokumentacji podatkowej, o której mowa w art. 9a UPDOP.

Końcowo Wnioskodawca zaznacza, że powyższy pogląd jest również reprezentowany w praktyce organów skarbowych. Przykładowo, brak możliwości zastosowania przepisów dotyczących cen transferowych został potwierdzony także w interpretacjach indywidualnych wydanych przez:

- Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi, z 2 października 2012 r., znak: IPTPB3/423-254/12-2/IR,
- Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 2 lipca 2012 r., znak: ILPB4/423-127/12-2/MC,
- Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, z 2 lipca 2012 r., znak: ILPB4/423-127/12-3/MC,
- Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, z 9 marca 2012 r., znak: ILPB4/423-496/11-2/MC,
- Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 22 grudnia 2010 r., znak: ILPB3/423-783/10-2/MM,
- Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 25 listopada 2009 r., znak: IPPB3/423-619/09-3/JB,
- Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, z 8 grudnia 2009 r., znak: ILPB3/423-780/09-2/HS,
- Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 19 grudnia 2008 r., znak: IPPB3-423-1471/08-2/JB.

W świetle powyższego stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku należy uznać za prawidłowe.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego 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 stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym.

Nadmienia się, że w zakresie pytania oznaczonego we wniosku nr 1 zostało wydane 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 dnia 14 marca 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.