

ILPB4/423-127/12-2/MC- Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	ILPB4/423-127/12-2/MC
Data	2012.07.02
Autor	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
Temat	Podatek dochodowy od osób prawnych --> Przedmiot i podmiot opodatkowania
Istota interpretacji	Czy do umowy umorzenia wierzytelności (zwolnienia z długu) zastosowanie znajdą regulacje zawarte w art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w szczególności czy sam fakt umorzenia wierzytelności wynikających z transakcji dokonanych z podmiotami powiązanymi stanowi podstawę do zastosowania regulacji zawartych w art. 11 tej ustawy w stosunku do tych transakcji?

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) oraz § 2 i § 6 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 Poznaniu działając w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, reprezentowanej przez Pełnomocnika, przedstawione we wniosku z dnia 10 kwietnia 2012 r. (data wpływu 11 kwietnia 2012 r.) o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie ustalenia, czy do umorzenia wierzytelności podmiotu powiązanego będą miały zastosowanie przepisy art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych - **jest prawidłowe**.

UZASADNIENIE

W dniu 11 kwietnia 2012 r. został złożony ww. wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie ustalenia, czy do umorzenia wierzytelności podmiotu powiązanego będą miały zastosowanie przepisy art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący opis zdarzenia przyszłego:

W ramach prowadzonej działalności, Spółka świadczy usługi oraz dokonuje sprzedaży towarów (dalej "transakcje") m.in. na rzecz podmiotów będących w stosunku do Spółki podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (w tym również na rzecz podmiotów zagranicznych). Przychody należne z tytułu dokonanych transakcji Spółka zalicza do przychodów podatkowych i opodatkowuje podatkiem dochodowym od osób prawnych.

W związku z dokonаныmi transakcjami, Spółka posiada wierzytelności (nieprzedawnione) wobec podmiotów powiązanych. Część z tych wierzytelności Spółka zamierza umorzyć (z uwagi na fakt, iż

wierzytelności te są przeterminowane, tj. termin ich płatności już minął, a prawdopodobieństwo ich spłaty jest małe). Umorzenie wierzytelności ma nastąpić na podstawie umowy cywilnoprawnej, zgodnie z którą nastąpi zwolnienie dłużnika z długu za jego zgodą.

W związku z powyższym zadano następujące pytania:

1. Czy do umowy umorzenia wierzytelności (zwolnienia z długu) zastosowanie znajdą regulacje zawarte w art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w szczególności, czy sam fakt umorzenia wierzytelności wynikających z transakcji dokonanych z podmiotami powiązanymi stanowi podstawę do zastosowania regulacji zawartych w art. 11 tej ustawy w stosunku do tych transakcji...
2. Czy do umowy umorzenia wierzytelności (zwolnienia z długu) zastosowanie znajdą regulacje zawarte w art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych...

Przedmiotem niniejszej interpretacji indywidualnej jest odpowiedź na pytanie nr 1. Wniosek Spółki w zakresie pytania nr 2 został rozpatrzony odrębną interpretacją wydaną w dniu 02 lipca 2012 r. nr ILPB4/423-127/12-3/MC.

Zdaniem Wnioskodawcy, w przypadku umorzenia wierzytelności regulacje zawarte w art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie znajdą zastosowania. W konsekwencji, sam fakt umorzenia wierzytelności nie będzie mógł stanowić podstawy do określenia dochodu Spółki w innej wysokości niż zadeklarowana.

Uzasadnienie.

Zgodnie z art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jeżeli w wyniku szczególnego rodzaju powiązań (m.in. kapitałowych, rodzinnych, wynikających ze stosunku pracy) 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.

Powyższa regulacja ma na celu zapobieganie sytuacjom, w których podmioty ze sobą powiązane ustalają nierynkowe warunki realizowanych transakcji, w tym np. określają cenę, która znacznie odbiega od poziomu rynkowego, wskutek czego przychody tych podmiotów są zbyt niskie lub odpowiednio wykazywane przez nie koszty podatkowe są zbyt wysokie. Regulacje zawarte w art. 11 znajdują zastosowanie w sytuacji, gdy jeden podmiot dokonując świadczenia na rzecz drugiego podmiotu ustala poziom zysku w sposób, którego nie zaakceptowały podmioty niezależne.

Transakcje, o których mowa w opisie zdarzenia przyszłego, zostały zawarte na warunkach rynkowych, tj. takich, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty. W konsekwencji, dostawa towarów i świadczenie usług skutkowało powstaniem po stronie Spółki przychodu należnego w wysokości odpowiadającej rynkowej wartości transakcji.

Z przyczyn biznesowych, Spółka rozważa możliwość zawarcia umów, na podstawie których zwolni niektórych kontrahentów (będących podmiotami powiązanymi) z obowiązku zapłaty należności z tytułu wybranych dostaw towarów i usług.

Zdaniem Spółki, umorzenie wierzytelności (tj. zwolnienie z długu, o którym mowa w art. 508 Kodeksu cywilnego z 23 kwietnia 1964 r.) 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 zawyżony lub zaniżony.

Poprawność stanowiska Spółki potwierdza 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 podatku dochodowym od osób prawnych 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 (Dz. U. Nr 160, poz. 1268; dalej: "Rozporządzenie").

Zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 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 porównywalnej ceny niekontrolowanej polega na porównaniu ceny przedmiotu transakcji 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. 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 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 przypadku, gdyby powyższe metody nie mogły znaleźć zastosowania, zgodnie z Rozporządzeniem organy podatkowe powinny zastosować metody zysku transakcyjnego, tj. metody, zgodnie z którymi 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 powiązаныmi z ceną, marżą, narzutem lub poziomem zysku w porównywalnej transakcji dokonanej pomiędzy niezależnymi kontrahentami. Natomiast, charakter umowy, na podstawie której następuje zwolnienie dłużnika z długu za jego zgodą nie pozwala 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 podatku dochodowym od osób prawnych.

W ocenie Spółki, metody szacowania dochodu, o których mowa w art. 11 tej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych stanowią zamknięty katalog metod, którymi mogą posłużyć się organy podatkowe. W związku z tym, brak możliwości skorzystania z którejkolwiek z metod wymienionych w art. 11 ust. 2 i 3 tej ustawy (a tylko z nich, w ocenie Spółki, mogą korzystać organy podatkowe), 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 podatku dochodowym od osób prawnych.

Spółka podkreśla, że operacja umorzenia wierzytelności jest prawnie dopuszczalna i występuje w obrocie gospodarczym. Czynność zwolnienia z długu została również uregulowana w Kodeksie cywilnym z 23 kwietnia 1964 r. Co istotne, umorzenie wierzytelności nie powoduje zmiany poziomu ceny określonej w transakcjach. Samo zawarcie umowy zwolnienia z długu również 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 z podmiotami powiązаныmi (tj. sprzedaż towarów i świadczenie usług) 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 wierzytelności nie będzie, w ocenie Spółki, mogło stanowić podstawy do zastosowania regulacji zawartych w art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w stosunku do tych transakcji.

Podsumowując, 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. W konsekwencji, nie ma podstaw do określenia dochodu Spółki w innej wysokości niż zadeklarowana ani z tytułu umorzenia jako takiego, ani z tytułu transakcji pierwotnej, która była źródłem powstania umarzonej wierzytelności.

Spółka zwraca przy tym uwagę, że w zbliżonych do zaprezentowanego przez Spółkę stanach faktycznych, wydawane już były indywidualne interpretacje, w których organy potwierdzały, że w przypadku umorzenia wierzytelności wobec podmiotu powiązanego, regulacje zawarte w art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie znajdują zastosowania ani do operacji umorzenia, ani do transakcji pierwotnej (o ile była na warunkach rynkowych), por. np. interpretacje Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 19 grudnia 2008 r. sygn. nr IPPB3-423-1471/08-2/JP oraz z 25 listopada 2009 r. sygn. nr IPPB3/423-619/09-3/JP. Również Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu zajął w tym

zakresie przychylnie stanowisko por. np. interpretację z 22 grudnia 2010 r. sygn. nr ILPB3/423-783/10-2/MM.

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

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

W odniesieniu do powołanych przez Spółkę pism stwierdzić należy, że zapadły one w indywidualnych sprawach i nie są wiążące dla organu wydającego przedmiotową 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. Nr 153, poz. 1270 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 Poznaniu, Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Lesznie, ul. Dekana 6, 64-100 Leszno.