

## IPTPB3/423-254/12-2/IR- Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	IPTPB3/423-254/12-2/IR
Data	2012.10.02
Autor	Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi
Temat	Podatek dochodowy od osób prawnych --> Przedmiot i podmiot opodatkowania
Istota interpretacji	Czy w sytuacji umorzenia wierzytelności z tytułu dostawy towarów (usług) wobec podmiotu powiązanego będą miały zastosowanie przepisy dotyczące cen transferowych, tj. art. 9a oraz art. 11 ustawy 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 2012 r., poz. 749) oraz § 2 i § 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 ze zm.) Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi działając w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością przedstawione we wniosku z dnia 2 lipca 2012 r. (data wpływu 5 lipca 2012 r.), o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie ustalenia czy do umorzenia wierzytelności wobec podmiotu powiązanego będą miały zastosowanie przepisy art. 9a oraz art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych - **jest prawidłowe**.

### UZASADNIENIE

W dniu 5 lipca 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 wobec podmiotu powiązanego będą miały zastosowanie przepisy art. 9a oraz art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

### W przedmiotowym wniosku zostało przedstawione następujące zdarzenie przyszłe:

Wnioskodawca - Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w ramach prowadzonej działalności gospodarczej dokonuje transakcji m.in. z podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: "podmioty powiązane"). W związku z tymi transakcjami Spółka na bieżąco sporządza ich dokumentację podatkową, o której mowa w art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

W ramach działalności gospodarczej Spółki mogą mieć miejsce okoliczności, które będą uzasadniały dokonanie przez Spółkę umorzenia wierzytelności powstałych w związku z transakcjami z określonymi podmiotami, w tym z podmiotami powiązanymi. W związku z tym Spółka planuje przyjąć procedurę, w

ramach której okoliczności dotyczące umarzania wierzytelności podmiotów powiązanych poddawane będą analizie pod kątem możliwości i celowości zastosowania takiego umorzenia.

Mogą zatem mieć miejsce sytuacje, w których Spółka po zastosowaniu opisanej wyżej procedury postanowi o umorzeniu wierzytelności powstałych w związku z transakcjami z podmiotami powiązаныmi (zwolnienie dłużnika z długu). W takim przypadku porozumienie dotyczące zwolnienia dłużnika z długu (umorzenie) przybrałoby formę umowy cywilnoprawnej pomiędzy stronami, zawartej zgodnie z art. 508 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 ze zm., dalej "ustawa Kodeks cywilny"), w której zawarta byłaby zgoda dłużnika na zwolnienie z długu.

W konsekwencji Spółka w wyniku zawarcia umowy umorzenia wierzytelności może zwolnić dłużnika z obowiązku zapłat należności z tytułu sprzedanych towarów lub wykonanych usług.

### **W związku z powyższym zostało zadane następujące pytanie:**

Czy w sytuacji umorzenia wierzytelności z tytułu dostawy towarów (usług) wobec podmiotu powiązanego będą miały zastosowanie przepisy dotyczące cen transferowych, tj. art. 9a oraz art. 11 ustawy podatku dochodowym od osób prawnych ...

Zdaniem Spółki, w sytuacji umorzenia wierzytelności z tytułu dostawy towarów (usług) wobec podmiotu powiązanego przepisy dotyczące cen transferowych, tj. art. 9a oraz art. 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t. j. Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.) nie będą miały zastosowania.

W opisanej sytuacji nie znajdują zastosowania przepisy art. 11 i art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Przepisy art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych mają zastosowanie do "transakcji" dokonywanych między podmiotami powiązаныmi. W analizowanym stanie faktycznym brak jest "transakcji". W interpretacji wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 22 grudnia 2010 r., (sygn. ILPB3/423-783/10-2/MM), stwierdzono, że "umowy umorzenia wierzytelności nie można uznać za transakcję".

Podobnie w interpretacji wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 25 listopada 2009 r., (sygn. IPPB3/423-619/09-3/JB) potwierdzono, że umorzenie wierzytelności nie może być utożsamiane z "transakcją", o której mowa w art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Wprawdzie 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. Jest to czynność, w wyniku której następuje wygaśnięcie zobowiązania od strony dłużnika, a wierzytelności od strony wierzyciela. Wygaśnięcie to jest faktem odrębnym od wszystkich warunków transakcji, w wyniku której doszło do powstania wierzytelności i zobowiązania (innymi słowy, umorzenie nie jest warunkiem np. transakcji sprzedaży, w wyniku której powstała umarzana wierzytelność). Tak jak wskazano w stanie faktycznym, musi dojść do uzasadnionych

okoliczności, w których Spółka podejmuje następczą i odrębną od bazowej transakcji (np. sprzedaży dóbr) decyzję o umorzeniu wierzytelności.

Ilustracją braku zastosowania art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych jest brak możliwości zastosowania przepisów rozporządzenia, które posługuje się pojęciami "ceny" i "zysku" (których brak w przypadku umorzenia zobowiązania).

Zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i rozporządzenia, metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej polega na porównaniu ceny ustalonej w transakcjach między podmiotami powiązаныmi z ceną stosowaną w porównywalnych transakcjach przez podmioty niezależne i na tej podstawie określeniu wartości rynkowej przedmiotu transakcji zawartej między podmiotami powiązаныmi. Natomiast 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 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 powiązаныm 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.

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. Powyższe zostało potwierdzone w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 23 marca 2006 r., (sygn. II FSK 497/05).

Na marginesie, skoro w analizowanym przypadku nie można uznać, że umorzenie wierzytelności to "transakcja", o której mowa w art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, tym bardziej nie można uznać, że jest ono transakcją dokonaną przy uwzględnieniu warunków nierynkowych (przepis art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych ma zastosowanie w sytuacjach, w których podmioty biorące udział w transakcji stosują warunki nierynkowe).

W związku z brakiem możliwości zastosowania art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zdaniem Spółki w przedmiotowej sytuacji nie będzie miał także zastosowania art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Tym samym, zarówno Spółka, jak i podmiot powiązаны, któremu zostanie umorzone zobowiązanie nie będą mieli obowiązku przygotowywania dokumentacji, o której mowa w przepisie 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych - w stosunku do czynności prawnej umorzenia. Nie zmienia to obowiązku dokumentowania przez Spółkę transakcji między podmiotami powiązаныmi w sytuacjach, w których brak jest wątpliwości co do istnienia "transakcji" (czyli np. sprzedaży towarów i usług, w przypadkach, w których wartość transakcji przekracza progi określone w art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).

Powyższe kwestie zostały potwierdzone w rozstrzygnięciach organów podatkowych, np.:

- w interpretacji wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 22 grudnia 2010 r., (sygn. ILPB3/423-783/10-2/MM), potwierdził On stanowisko podatnika, zgodnie z którym "Reasumując, 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. Ponadto, należy zaznaczyć, iż niezależne podmioty również dokonują między sobą umorzenia wierzytelności. W związku z tym, przepisy art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie znajdują w tej sytuacji zastosowania. Zgodnie z art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, podatnicy dokonujący transakcji z podmiotami powiązаныmi z tymi podatnikami - w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 są obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej takiej (takich) transakcji. W opinii Spółki, w przedmiotowej sprawie nie będzie miał również zastosowania art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Wynika to bowiem z faktu, iż umorzenie wierzytelności nie stanowi transakcji w której ustalono i zapłacono jakąkolwiek cenę."
- w interpretacji wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 8 grudnia 2009 r., (sygn. ILPB3/423-780/09-2/HS), w której potwierdził dokładnie takie samo stanowisko podatnika, jak przedstawione w powyższej interpretacji.
- w interpretacji wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 25 listopada 2009 r., (sygn. IPPB3/423-619/09-3/JB), potwierdza On stanowisko podatnika, według którego: "(...) umowa zwolnienia z długu nie jest umową, przedmiotem, której jest jakiegokolwiek dobro czy jakiegokolwiek usługa. W związku z powyższym umorzenie zobowiązań nie może zostać uznane za transakcję w znaczeniu wskazanym przez Ministra Finansów i dlatego też nie znajdują do niego zastosowania ani przepisy rozporządzenia ani przepisy art. 11 UPDOP. (...) Zdaniem Spółki, w niniejszej sprawie nie będzie miał też zastosowania art. 9a UPDOP, który nakłada na podatników dokonujących transakcji z podmiotami powiązаныmi obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej."
- w interpretacji wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 19 grudnia 2008 r., (sygn. IPPB3-423-1471/08-2/JB), gdzie potwierdzono stanowisko podatnika, zgodnie z którym "Podsumowując całość rozważań na temat art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w opinii Spółki, należy stwierdzić, że przepis ten 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. (...) Zdaniem Spółki, w niniejszej sprawie nie będzie miał też zastosowania art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, który nakłada na podatników dokonujących transakcji z podmiotami powiązаныmi obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej. Jak wykazano powyżej, umorzenie wierzytelności nie jest transakcją w związku z powyższym podatnicy umarzający wierzytelności nie mają obowiązku przygotowywania dokumentacji, o której mowa w przepisie 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych."

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 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2012 r., poz. 749), odstąpiono od uzasadnienia prawnego dokonanej oceny stanowiska Wnioskodawcy.**

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 - t. j. Dz. U. z 2012 r., poz. 270). 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 Łodzi, Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Piotrkowie Trybunalskim, ul. Wronia 65, 97-300 Piotrków Trybunalski.