

0111-KDIB1-1.4010.73.2017.1.BS - Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	0111-KDIB1-1.4010.73.2017.1.BS
Data	2017.07.20
Autor	Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Temat	Podatek dochodowy od osób prawnych --> Szczególne zasady ustalania dochodu
Istota interpretacji	Ustalenie, czy Wnioskodawca ma obowiązek sporządzenia dokumentacji, o której mowa w art. 9a, w związku z art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w sytuacji, gdy wysokość ceny dotyczących transakcji z podmiotem powiązany: - wynika z ustaw i aktów normatywnych wydanych na ich podstawie, - wynika z innych umów

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 201 ze zm.), Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z 12 maja 2017 r. (data wpływu 24 maja 2017 r.), o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego, dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych, w zakresie ustalenia, czy Wnioskodawca ma obowiązek sporządzenia dokumentacji, o której mowa w art. 9a, w związku z art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w sytuacji, gdy wysokość ceny dotyczących transakcji z podmiotem powiązany:

- wynika z ustaw i aktów normatywnych wydanych na ich podstawie – **jest prawidłowe**,
- wynika z innych umów – **jest nieprawidłowe**.

UZASADNIENIE

W dniu 24 maja 2017 r. do Organu wpłynął ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych, w zakresie ustalenia, czy Wnioskodawca ma obowiązek sporządzenia dokumentacji, o której mowa w art. 9a, w związku z art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w sytuacji, gdy wysokość ceny dotyczących transakcji z podmiotem powiązany:

- wynika z ustaw i aktów normatywnych wydanych na ich podstawie,
- wynika z innych umów.

We wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny:

Wnioskodawca – Spółka z o. o. prowadzi podstawową działalność operacyjną w zakresie miejskiego transportu pasażerskiego (PKD 49.31.Z) na podstawie zamówień oraz umów z Gminą reprezentowaną przez jej jednostkę budżetową. Gmina posiada 100% udziałów w Spółce z o.o.

Obecnie Spółka z o.o. realizuje swoją podstawową działalność operacyjną na podstawie umowy powierzenia zawartej z Gminą na okres od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2026 r., której przedmiotem jest świadczenie usług w zakresie publicznego transportu drogowego na liniach komunikacji miejskiej w zamian za rekompensatę pokrywającą koszty i rozsądny zysk. Umowa pomiędzy stronami została zawarta na podstawie art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (Dz.U. 2011 r. Nr 5 poz. 13 z późn. zm. – winno być t.j. z 2016 r., poz. 1867 ze zm.), według którego Wnioskodawca jest podmiotem wewnętrznym Gminy powołanym do świadczenia usług w zakresie publicznego transportu zbiorowego, czyli odrębną prawnie jednostką podlegającą kontroli właściwego organu lokalnego. Rekompensata natomiast zgodnie z art. 50 ust. 1 pkt 2c) ww. ustawy jest przekazywana operatorowi (Wnioskodawcy) z tytułu poniesionych kosztów w związku ze świadczeniem przez operatora usług w zakresie publicznego transportu zbiorowego.

Wobec takich relacji pomiędzy stronami transakcje mogą zostać zawierane z pominięciem procedury przetargowej zgodnie z rozporządzeniem (WE) 1370/2007 z dnia 23 października 2007 r. Za wykonanie przedmiotu umowy Gmina zobowiązana jest do zapłaty wynagrodzenia dla Wnioskodawcy, w zamian za które zrezygnuje on z pobierania od pasażerów należności za przejazd. Wysokość wynagrodzenia ustala się jako iloczyn przejechanej liczby wozokilometrów w danym miesiącu kalendarzowym oraz stawki ustalonej za wozokilometr.

W roku 2016 stawka ustalona została na podstawie Prognozy Planu Finansowego na okres od 1 lipca 2016 do 31 grudnia 2016, natomiast przed rozpoczęciem kolejnych okresów rozliczeniowych strony zobowiązane są prowadzić negocjacje dotyczące prognozy Roczno Planu Finansowego oraz stawki za wozokilometr biorąc pod uwagę rozsądny zysk w przedziale 1,5% - 5% wynagrodzenia bez rozsądnego zysku. Wysokość należnej Wnioskodawcy rekompensaty na podstawie wypłaconego wynagrodzenia oraz oceny efektywności poniesionych kosztów będzie weryfikowana przez niezależnego finansowo oraz organizacyjnie w stosunku do obydwu stron audytora. W wyniku weryfikacji rekompensaty możliwa jest zarówno sytuacja, w której wynagrodzenie otrzymane przez Wnioskodawcę za rozliczony okres zostało wypłacone w zbyt wysokiej kwocie, w związku z czym Wnioskodawca będzie zobowiązany do zwrotu nadpłaconej rekompensaty, jak również sytuacji, w której to Gmina będzie zobowiązana do dopłaty wyrównującej rekompensatę dla Wnioskodawcy.

Od 1 stycznia 2012 r. Wnioskodawca, oprócz transakcji będących jego podstawową działalnością operacyjną, zawiera transakcje:

- usług działalności podstawowej świadczone przez Wnioskodawcę na rzecz Gminy oraz innych reprezentujących ją jednostek budżetowych poza jednostką budżetową reprezentującą Gminę w pierwszym oraz drugim stanie faktycznym (szkoły);
- związane z podstawową działalnością operacyjną:
 - opłaty za korzystanie z przystanków ponoszone przez Wnioskodawcę - uregulowane w umowie z Gminą reprezentowaną przez jej jednostkę budżetową w zakresie realizacji działalności podstawowej jednostki, opłaty dokonywane są na zasadach i w wysokości określonej w odrębnych przepisach (uchwałach, rozporządzeniach) dotyczących ustalenia stawek tych opłat;
 - zakup biletów jednorazowych przez Wnioskodawcę - uregulowane w umowie z Gminą reprezentowaną przez jej jednostkę budżetową w zakresie realizacji działalności podstawowej jednostki, w celu zapewnienia możliwości ich sprzedaży po cenie zakupu przez kierowców w autobusach, której przedmiotem mogą być wyłącznie bilety pochodzące od Gminy określone w stosownych przepisach, natomiast ceny biletów uregulowane są uchwałą Rady Gminy;
 - wszystkie dodatkowe transakcje z jednostkami budżetowymi Gminy niezbędne do realizacji działalności operacyjnej jednostki oraz jej sprawnego funkcjonowania dotyczące zakupu usług (m.in. medycyny pracy) i materiałów według cenników obowiązujących wszystkich odbiorców jednostek budżetowych Gminy podanych do

publicznej wiadomości, zobowiązania za usługi oraz inne warunki transakcji są identyczne dla wszystkich odbiorców bez względu na jakiegokolwiek zależności pomiędzy podmiotami, ewentualne umowy pomiędzy stronami są ściśle związane z cennikiem jednostek budżetowych Gminy;

- dotyczące działalności pomocniczej:
 - usługi reklamowe i psychologiczne, przeglądy diagnostyczne oraz mycie pojazdów - według cennika obowiązującego wszystkich odbiorców Wnioskodawcy podanego do publicznej wiadomości, należności za usługi oraz inne warunki transakcji są identyczne dla wszystkich odbiorców bez względu na jakiegokolwiek zależności pomiędzy podmiotami, ewentualne umowy pomiędzy stronami są ściśle związane z cennikiem Wnioskodawcy;
 - transakcje związane z prowadzeniem Giełdy Samochodowej przy Spółce z o.o. - polegające na terminowym odprowadzaniu przez Wnioskodawcę (jako inkasenta) do jednostki budżetowej Gminy opłat pobieranych od uczestników Giełdy Samochodowej korzystających z placu targowego oraz otrzymywaniu od jednostki budżetowej Gminy wynagrodzenia inkaso za wymienione czynności w wysokości ustalonej przez Radę Gminy zgodnie z umową;
 - sporadyczna sprzedaż towarów (przede wszystkim paliwo) oraz materiałów - według cennika obowiązującego wszystkich odbiorców Wnioskodawcy podanego do publicznej wiadomości, według którego należności za towary i materiały (paliwo) są identyczne dla wszystkich odbiorców bez względu na jakiegokolwiek zależności pomiędzy podmiotami.

W myśl art. 11 ust. 5a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 1992 r. Nr 21 poz. 86 z późn. zm. – winno być t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 1888, ze zm.) Wnioskodawca i Gmina są podmiotami powiązanymi kapitałowo, ponieważ Gmina posiada 100% udziałów Wnioskodawcy. Według przepisów niniejszej ustawy na transakcje pomiędzy podmiotami powiązanymi nie mogą mieć wpływu powiązania pomiędzy stronami, a tym samym warunki takich transakcji nie mogą być korzystniejsze niż warunki, które podmioty powiązane zawarłyby z innymi niezależnymi podmiotami. W przypadku istnienia wpływu powiązań pomiędzy stronami dochód (a tym samym podatek) wynikający z takich transakcji zostanie ustalony na takim poziomie, jakim ustalony zostałby pomiędzy stronami niepowiązanymi. Według art. 9a ust. 1 ww. ustawy podmioty powiązane zawierające transakcje pomiędzy sobą zobowiązane są do sporządzenia dokumentacji podatkowej dotyczących takich transakcji.

W przedstawionej sprawie będącej przedmiotem interpretacji stronami transakcji są dwa podmioty - Spółka z o.o. będąca Wnioskodawcą oraz Gmina wraz z jednostkami budżetowymi traktowana jako jeden podmiot, która na mocy art. 6 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 1992 r. Nr 21 poz. 86 z późn. zm. – winno być t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 1888, ze zm.) jest podmiotem zwolnionym od podatku dochodowego od osób prawnych.

Spółka z o.o. będąca Wnioskodawcą przekracza limity odrębne dla sumy transakcji towarowych (zakup biletów, dodatkowe transakcje zakupu materiałów oraz sprzedaż towarów i materiałów) oraz usługowych (przewóz osób – działalność podstawowa, opłaty za korzystanie z przystanków, usługi reklamowe i psychologiczne, przeglądy diagnostyczne, mycie pojazdów oraz Giełda Samochodowa, dodatkowe transakcje usługowe) zobowiązujące do sporządzania dokumentacji podatkowych zarówno według stanu prawnego obowiązującego do 31 grudnia 2016 r. (art. 9a ust 2), jak również według nowych regulacji podatkowych obowiązujących od 1 stycznia 2017 r. (art. 9a ust. 1d) zawartych w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 1992 r. Nr 21 poz. 86 z późn. zm. – winno być t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 1888, ze zm.). Zmianie ulegają natomiast warunki współpracy dotyczące działalności podstawowej Wnioskodawcy pomiędzy powiązanymi stronami, które Wnioskodawca przedstawił w niniejszej interpretacji. Wartość transakcji towarowych oraz usługowych pomiędzy podmiotami powiązanymi rozpatrywana odrębnie dla każdej transakcji (umowy)

w wielu przypadkach nie przekracza limitów obligujących Wnioskodawcę do sporządzania dokumentacji podatkowych cen transferowych. Wartości transakcji są w wielu przypadkach nieznaczące, natomiast częstotliwość ich zawierania sporadyczna.

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

Czy Wnioskodawca zobowiązany jest do sporządzenia dokumentacji podatkowej dotyczącej transakcji z podmiotem powiązany będącym Gminą reprezentowaną przez jej jednostkę budżetową według drugiego stanu faktycznego (Spółka jako podmiot wewnętrzny Gminy) oraz pozostałych transakcji realizowanych w okresie przedstawionym w drugim stanie faktycznym (transakcje działalności podstawowej z pozostałymi jednostkami budżetowymi Gminy, transakcje związane z działalnością podstawową oraz działalności pomocnicze) w okresie obowiązującym w przepisach podatkowych od 1 lipca 2016 r. do 31 grudnia 2016 r. w terminie 7 dni od dnia doręczenia żądania tej dokumentacji przez organy kontroli skarbowej oraz w okresie obowiązującym w przepisach podatkowych od 1 stycznia 2017 r. nie później niż do dnia upływu terminu określonego dla złożenia rocznego zeznania podatkowego począwszy od zeznania za rok 2017?

(pytanie oznaczone we wniosku Nr 2)

Zdaniem Wnioskodawcy, obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej wynikającej z art. 9a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 1992 r. Nr 21 poz. 86 z późn. zm. – winno być t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 1888, ze zm.) nie dotyczy Spółki z o. o., ponieważ została ona powołana w celu realizacji jednego z zadań własnych Gminy, tj. zapewnienia publicznego transportu zbiorowego na poziomie lokalnym, natomiast jej dodatkowe transakcje z Gminą oraz jej jednostkami budżetowymi służą realizacji podstawowej działalności operacyjnej Wnioskodawcy.

Stan faktyczny dotyczy transakcji pomiędzy podmiotami powiązany na podstawie ustawy z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (Dz.U. 2011 Nr 5 poz. 13 z późn. zm. – winno być t.j. z 2016 r., poz. 1867 ze zm.) oraz rozporządzeniem (WE) 1370/2007 z dnia 23 października 2007 r. Wnioskodawca na podstawie umowy z Gminą reprezentowaną przez jej jednostką budżetową realizuje swoje zadania z niej wynikające będące zadaniami o charakterze użyteczności publicznej w zamian za wspomnianą wcześniej rekompensatę. Wnioskodawca jako operator jest zobowiązany umową do prowadzenia odrębnej ewidencji kosztów i przychodów dla działalności przewozowej powierzonej ww. umową. Dodatkowo prawidłowość ustalania wypłaconej wysokości rekompensaty weryfikowana jest przez niezależnego audytora. Sposób rozliczenia rekompensaty jest ściśle określony umową pomiędzy stronami. Pozostałe transakcje pomiędzy podmiotami powiązany przedstawione poza stanem faktycznym również są w ścisłym związku z działalnością powierzoną, ponieważ dochód z działalności komercyjnych Wnioskodawcy (powodujących przychody operacyjne Spółki z o.o.) pomniejsza rekompensatę należną Wnioskodawcy. Kolejne transakcje niezbędne do realizacji działalności podstawowej Spółki z o.o. również zawierają się w rozliczeniu rekompensaty, co wyłącza obowiązek sporządzania dla nich dokumentacji potwierdzających brak powiązań między stronami, ponieważ mają ścisły związek z umową powierzenia Spółki z o.o. Tym samym Wnioskodawca nie ma jakiegokolwiek możliwości uzyskania korzyści wynikających z powiązań pomiędzy stronami.

W związku z powyższym Wnioskodawca oraz Gmina reprezentowana przez jej jednostkę budżetową nie mają możliwości ustalenia preferencyjnych warunków umów pomiędzy sobą, ponieważ umowa zawarta pomiędzy stronami ściśle regulowana jest przepisami prawnymi.

W przedstawionym stanie faktycznym od dnia 1 lipca 2016 r. Wnioskodawca jest podmiotem wewnętrznym Gminy (umowa powierzenia), w związku z czym jest jednostką kontrolowaną przez Gminę, spełniającą funkcje publiczne oraz rozliczaną z rzeczywistych i szczegółowo weryfikowanych kosztów niezbędnych do sprawnego funkcjonowania publicznego transportu zbiorowego, co jest kolejną przesłanką braku możliwości wpływu powiązań kapitałowych pomiędzy stronami.

Według Wnioskodawcy, w przedstawionym stanie faktycznym, nie ma on obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych w zakresie podstawowej działalności operacyjnej. Oprócz wskazanych argumentów Spółka z o.o. uważa swoje stanowisko za właściwe, ponieważ jej działalność polegająca na wykonywaniu usług w zakresie miejskiego transportu zbiorowego wynika z ustawy z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej (Dz.U. 1996 r. Nr 9 poz. 43 z późn. zm. – winno być t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 827), która wskazuje zadania wynikające z ustawy z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (Dz.U. 2011 r. Nr 5 poz. 13 z późn. zm. – winno być t.j. z 2016 r., poz. 1867 ze zm.), jako zadania z zakresu gospodarki komunalnej powierzane przez jednostki samorządu terytorialnego w drodze umowy osobom fizycznym, osobom prawnym lub jednostkom organizacyjnym nieposiadającym osobowości prawnej.

W związku z powyższym według Wnioskodawcy wzajemne usługi pomiędzy Spółką z o.o. a Gminą reprezentowaną przez jej jednostkę budżetową podlegają wyłączeniu z obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych.

Według Wnioskodawcy nie jest on zobowiązany do sporządzania dokumentacji cen transferowych również w zakresie pozostałych transakcji zawieranych w okresie od 1 lipca 2016 r., który dotyczy transakcji działalności podstawowej z pozostałymi jednostkami budżetowymi Gminy, transakcji związanych z działalnością podstawową oraz działalnością pomocniczych. Oprócz argumentów wskazanych w powyższym przedstawieniu stanowiska Wnioskodawcy (transakcje niezbędne do realizacji podstawowej działalności operacyjnej Wnioskodawcy oraz zawarcie wszystkich transakcji Wnioskodawcy w rozliczeniu rekompensaty) poszczególne transakcje zawierane z podmiotem powiązanym według Wnioskodawcy nie podlegają obowiązkowi sporządzania dokumentacji cen transferowych, ponieważ:

- opłaty za korzystanie z przystanków oraz ceny biletów jednorazowych ustalane są na podstawie odrębnych przepisów (uchwał, rozporządzeń oraz zarządzeń), czyli aktów normatywnych, a tym samym na podstawie art. 9b ust 3d ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 1992 r. Nr 21 poz. 86 z późn. zm. – winno być t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 1888, ze zm.) podlegają wyłączeniu z obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej, dodatkowo niniejsze transakcje regulowane są w ustawie z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (Dz.U. 2011 r. Nr 5 poz. 13 z późn. zm. – winno być t.j. z 2016 r., poz. 1867 ze zm.);
- opłaty związane z prowadzeniem Giełdy Samochodowej przy Spółce z o.o. ustalane są na podstawie uchwały Rady Miejskiej, czyli aktów normatywnych, a tym samym na podstawie art. 9b ust 3d ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 1992 r. Nr 21 poz. 86 z późn. zm. – winno być t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 1888, ze zm.) podlegają wyłączeniu z obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej;
- ceny oraz warunki transakcji dotyczących usług reklamowych i psychologicznych, przeglądów diagnostycznych oraz mycia pojazdów są zawarte w cenniku podanym do publicznej wiadomości obowiązującym wszystkich odbiorców Wnioskodawcy, według którego należności za usługi są identyczne dla wszystkich odbiorców bez względu na jakiegokolwiek zależności pomiędzy podmiotami, transakcje są zawierane na podstawie umów w ścisłym związku z cennikiem;
- ceny towarów (paliw) oraz materiałów oferowanych przez Wnioskodawcę są zawarte w cenniku podanym do publicznej wiadomości obowiązującym wszystkich odbiorców Wnioskodawcy, sprzedaż towarów i materiałów następuje detalicznie bez dodatkowych umów, w których strony mogłyby ustalić jakiegokolwiek preferencyjne ceny oraz inne warunki sprzedaży, transakcje są sporadyczne;
- dodatkowe transakcje z jednostkami budżetowymi Gminy niezbędne do realizacji działalności operacyjnej jednostki oraz jej sprawnego funkcjonowania dotyczące zakupu usług (m.in. medycyny pracy) oraz materiałów są zawarte w cennikach podanych do publicznej wiadomości

obowiązującym wszystkich odbiorców jednostek budżetowych Gminy, według których zobowiązania za usługi są identyczne dla wszystkich odbiorców bez względu na jakiegokolwiek zależności pomiędzy podmiotami, transakcje są zawierane na podstawie umów w ścisłym związku z cennikiem.

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

Zgodnie z art. 9a ust. 1 i 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2014 r., poz. 859 ze zm., dalej „updop”) – w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2016 r. – podatnicy dokonujący transakcji, w tym zawierający umowy spółki niebędącej osobą prawną, umowy wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze, z podmiotami powiązanymi z tymi podatnikami - w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 - lub transakcji, w związku z którymi zapłata należności wynikających z takich transakcji dokonywana jest bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, w tym zawierający umowy spółki niebędącej osobą prawną, umowy wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze, jeżeli jedną ze stron takiej umowy jest podmiot mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, są obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej takiej (takich) transakcji, obejmującej:

1. określenie funkcji, jakie spełniać będą podmioty uczestniczące w transakcji (uwzględniając użyte aktywa i podejmowane ryzyko);
2. określenie wszystkich przewidywanych kosztów związanych z transakcją oraz formę i termin zapłaty;
3. metodę i sposób kalkulacji zysków oraz określenie ceny przedmiotu transakcji;
4. określenie strategii gospodarczej oraz innych działań w jej ramach - w przypadku gdy na wartość transakcji miała wpływ strategia przyjęta przez podmiot;
5. wskazanie innych czynników - w przypadku gdy w celu określenia wartości przedmiotu transakcji przez podmioty uczestniczące w transakcji zostały uwzględnione te inne czynniki, a w przypadku zawarcia umowy spółki niebędącej osobą prawną, umowy wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze - w szczególności przyjętych w umowie zasad dotyczących praw wspólników (stron umowy) do udziału w zysku oraz uczestnictwa w stratach;
6. określenie oczekiwanych przez podmiot obowiązany do sporządzenia dokumentacji korzyści związanych z uzyskaniem świadczeń - w przypadku umów dotyczących świadczeń (w tym usług) o charakterze niematerialnym.

Powyższy obowiązek, o którym mowa w ust. 1, obejmuje transakcję lub transakcje między podmiotami powiązanymi, w których łączna kwota (lub jej równowartość) wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym łączna kwota wymagalnych w roku podatkowym świadczeń przekracza równowartość:

1. 100.000 EURO - jeżeli wartość transakcji nie przekracza 20% kapitału zakładowego, określonego zgodnie z art. 16 ust. 7, albo
2. 30.000 EURO - w przypadku świadczenia usług, sprzedaży lub udostępnienia wartości niematerialnych i prawnych, albo
3. 50.000 EURO - w pozostałych przypadkach.

Natomiast od 1 stycznia 2017 r. brzmienie ww. art. 9a ww. ustawy zostało zmienione ustawą z dnia 9 października 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku

dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r., poz. 1932). Zgodnie z nowym brzemieniem ww. przepisu, podatnicy:

1. których przychody lub koszty, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych przekroczyły w roku poprzedzającym rok podatkowy równowartość 2 000 000 euro:
 - a. dokonujący w roku podatkowym transakcji z podmiotami powiązаныmi w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4, mających istotny wpływ na wysokość ich dochodu (straty), lub
 - b. ujmujący w roku podatkowym w księgach rachunkowych inne zdarzenia, których warunki zostały ustalone (lub narzucone) z podmiotami powiązаныmi w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4, mające istotny wpływ na wysokość ich dochodu (straty)

-lub

2. dokonujący, bezpośrednio lub pośrednio, zapłaty należności na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, wynikających z transakcji lub innego zdarzenia ujętego w księgach rachunkowych, jeżeli łączna kwota (lub jej równowartość) wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym łączna kwota wymagalnych w roku podatkowym świadczeń przekracza równowartość 20.000 euro,

-lub

3. zawierający z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową:
 - a. umowę spółki niebędącej osobą prawną, jeżeli łączna wartość wniesionych przez wspólników wkładów przekracza równowartość 20.000 euro lub
 - b. umowę wspólnego przedsięwzięcia lub inną umowę o podobnym charakterze, w których wartość wspólnie realizowanego przedsięwzięcia określona w umowie, a w przypadku braku określenia w umowie tej wartości, przewidywana na dzień zawarcia umowy, przekracza równowartość 20.000 euro
 - są obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej tych transakcji lub innych zdarzeń, zwanej dalej „dokumentacją podatkową”.

Stosownie do art. 9a ust. 2d ww. ustawy (dodanego do tej ustawy z dniem 1 stycznia 2017 r.), dokumentacja podatkowa powinna również zawierać informacje o grupie podmiotów powiązanych, w skład której wchodzi podatnik lub w przypadku, o którym mowa w ust. 1f - spółka niebędąca osobą prawną, w której podatnik uzyskuje przychody z udziału, jeżeli przychody tego podatnika albo tej spółki lub koszty, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, przekroczyły w przypadku podatnika w roku poprzedzającym rok podatkowy, a w przypadku spółki niebędącej osobą prawną w poprzednim roku obrotowym w rozumieniu przepisów o rachunkowości, równowartość 20 000 000 euro. Informacje te obejmują w szczególności:

1. wskazanie podmiotu powiązanego, który sporządził informacje o grupie podmiotów powiązanych, wraz z podaniem daty składania przez niego zeznania podatkowego;
2. strukturę organizacyjną grupy podmiotów powiązanych;
3. opis zasad wyznaczania cen transakcyjnych (polityki cen transakcyjnych) stosowanych przez grupę podmiotów powiązanych;
4. opis przedmiotu i zakresu działalności prowadzonej przez grupę podmiotów powiązanych;
5. opis posiadanych, tworzonych, rozwijanych i wykorzystywanych w działalności przez grupę podmiotów powiązanych istotnych wartości niematerialnych;
6. opis sytuacji finansowej podmiotów tworzących grupę wraz ze sprawozdaniem skonsolidowanym podmiotów powiązanych tworzących grupę podmiotów powiązanych;
7. opis zawartych przez podmioty tworzące grupę podmiotów powiązanych porozumień w sprawach podatku dochodowego z administracjami podatkowymi państw innych niż Rzeczpospolita Polska, w tym jednostronnych uprzednich porozumień cenowych.

Na podstawie art. 9a ust. 4 ww. ustawy (w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2016 r.), na żądanie organów podatkowych lub organów kontroli skarbowej podatnicy są obowiązani do przedłożenia dokumentacji, o której mowa w ust. 1-3a, w terminie 7 dni od dnia doręczenia żądania tej dokumentacji przez te organy.

Natomiast zgodnie z brzmieniem art. 9a ust. 4 ww. ustawy (obowiązującym od 1 stycznia 2017 r.), na żądanie organów podatkowych podatnicy, o których mowa w ust. 1, 1b, 5a i 5b, są obowiązani do przedłożenia dokumentacji podatkowej w terminie 7 dni od dnia doręczenia tego żądania.

Stosownie do art. 11 ust. 1 updog, jeżeli:

1. osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, mająca miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwana dalej „podmiotem krajowym”, bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu przedsiębiorstwem położonym poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego przedsiębiorstwa, albo
2. osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, mająca miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwana dalej „podmiotem zagranicznym”, bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego podmiotu krajowego, albo
3. ta sama osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej równocześnie bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu podmiotem krajowym i podmiotem zagranicznym lub w ich kontroli albo posiada udział w kapitale tych podmiotów

-i jeżeli w wyniku takich powiązań 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.

W myśl art. 11 ust. 4 updog przepisy ust. 1-3a stosuje się odpowiednio, gdy:

1. podmiot krajowy bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu innym podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale innego podmiotu krajowego, albo
2. ta sama osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej równocześnie bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu podmiotami krajowymi lub w ich kontroli albo posiada udział w kapitale tych podmiotów.

Posiadanie udziału w kapitale innego podmiotu, o którym mowa w ust. 1 i 4, oznacza sytuację, w której dany podmiot bezpośrednio lub pośrednio posiada w kapitale innego podmiotu udział nie mniejszy niż 5%. (art. 11 ust. 5a updog – w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2016 r.)

Natomiast zgodnie art. 11 ust. 5a updog w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2017 r., posiadanie udziału w kapitale innego podmiotu, o którym mowa w ust. 1 i 4, oznacza sytuację, w której dany podmiot bezpośrednio lub pośrednio posiada w kapitale innego podmiotu udział nie mniejszy niż 25%. W tym miejscu wskazać należy, że cyt. powyżej art. 11 updog jest przepisem szczególnym i dotyczy podmiotów powiązanych osobowo lub kapitałowo. Pozostawanie w związku kapitałowym lub osobowym nie jest w jakikolwiek sposób sankcjonowane. Znaczenie podatkowe ma natomiast wykorzystywanie powiązań i związków do zmiany poziomu opodatkowania wbrew obowiązki ustawowemu. Przesłanką zastosowania art. 11 updog nie jest sam tylko fakt wystąpienia powiązań, o których mowa w art. 11 ust. 1 i 4, lecz wykorzystywanie tych powiązań do zmiany poziomu

opodatkowania (uchylania się od opodatkowania). U podstaw regulacji zawartej w tym przepisie leży założenie, by wszelkie transakcje były zgodne z warunkami rynkowymi, tj. warunkami, jakie uzgodniłyby podmioty niezależne, znajdujące się w takiej samej lub w zbliżonej sytuacji.

Celem regulacji prawnej art. 11 updop jest zabezpieczenie interesów Skarbu Państwa przed takimi działaniami podatników, które polegają na stosowaniu we wzajemnych transakcjach cen odbiegających od rynkowych, po to aby osiągnąć korzystny dla siebie rezultat podatkowy. Przysługująca organowi podatkowemu, na podstawie art. 11 updop, kompetencja do szacunkowego ustalania dochodów podatnika stanowi odstępstwo od ogólnych zasad dotyczących ustalania podstawy opodatkowania.

Jednocześnie szczegółowy sposób i tryb oszacowania przez organy podatkowe dochodów, o których mowa w tej regulacji został określony w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 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 (t.j. Dz.U. z 2014 r., poz. 1186). Zgodnie z § 1 ust. 4 tego rozporządzenia, przepisów rozporządzenia nie stosuje się w przypadku transakcji, w których cena lub sposób określenia ceny przedmiotu takiej transakcji wynika z ustaw i wydanych na ich podstawie aktów normatywnych.

Z przedstawionego we wniosku opisu stanu faktycznego wynika, że Wnioskodawca – Spółka z o. o. prowadzi podstawową działalność operacyjną w zakresie miejskiego transportu pasażerskiego (PKD 49.31.Z) na podstawie zamówień oraz umów z Gminą reprezentowaną przez jej jednostkę budżetową. Gmina posiada 100% udziałów w Spółce z o.o.

Obecnie Spółka z o.o. realizuje swoją podstawową działalność operacyjną na podstawie umowy powierzenia zawartej z Gminą na okres od 1 lipca 2016 r. do 30 czerwca 2026 r., której przedmiotem jest świadczenie usług w zakresie publicznego transportu drogowego na liniach komunikacji miejskiej w zamian za rekompensatę pokrywającą koszty i rozsądny zysk. Umowa pomiędzy stronami została zawarta na podstawie art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym, według którego Wnioskodawca jest podmiotem wewnętrznym Gminy powołanym do świadczenia usług w zakresie publicznego transportu zbiorowego, czyli odrębną prawnie jednostką podlegającą kontroli właściwego organu lokalnego.

Od 1 stycznia 2012 r. Wnioskodawca, oprócz transakcji będących jego podstawową działalnością operacyjną, zawiera transakcje:

- usług działalności podstawowej świadczone przez Wnioskodawcę na rzecz Gminy oraz innych reprezentujących ją jednostek budżetowych poza jednostką budżetową reprezentującą Gminę w drugim stanie faktycznym (szkoły);
- związane z podstawową działalnością operacyjną:
 - opłaty za korzystanie z przystanków ponoszone przez Wnioskodawcę - uregulowane w umowie z Gminą reprezentowaną przez jej jednostkę budżetową w zakresie realizacji działalności podstawowej jednostki, opłaty dokonywane są na zasadach i w wysokości określonej w odrębnych przepisach (uchwałach, rozporządzeniach) dotyczących ustalenia stawek tych opłat;
 - zakup biletów jednorazowych przez Wnioskodawcę - uregulowane w umowie z Gminą reprezentowaną przez jej jednostkę budżetową w zakresie realizacji działalności podstawowej jednostki, w celu zapewnienia możliwości ich sprzedaży po cenie zakupu przez kierowców w autobusach, której przedmiotem mogą być wyłącznie bilety pochodzące od Gminy określone w stosownych przepisach, natomiast ceny biletów uregulowane są uchwałą Rady Gminy;
 - wszystkie dodatkowe transakcje z jednostkami budżetowymi Gminy niezbędne do realizacji działalności operacyjnej jednostki oraz jej sprawnego funkcjonowania dotyczące zakupu usług (m.in. medycyny pracy) i materiałów według cenników obowiązujących wszystkich odbiorców jednostek budżetowych Gminy podanych do publicznej wiadomości, zobowiązania za usługi oraz inne warunki transakcji są

identyczne dla wszystkich odbiorców bez względu na jakiegokolwiek zależności pomiędzy podmiotami, ewentualne umowy pomiędzy stronami są ściśle związane z cennikiem jednostek budżetowych Gminy;

- dotyczące działalności pomocniczej:
 - usługi reklamowe i psychologiczne, przeglądy diagnostyczne oraz mycie pojazdów - według cennika obowiązującego wszystkich odbiorców Wnioskodawcy podanego do publicznej wiadomości, należności za usługi oraz inne warunki transakcji są identyczne dla wszystkich odbiorców bez względu na jakiegokolwiek zależności pomiędzy podmiotami, ewentualne umowy pomiędzy stronami są ściśle związane z cennikiem Wnioskodawcy;
 - transakcje związane z prowadzeniem Giełdy Samochodowej przy Spółce z o.o. - polegające na terminowym odprowadzaniu przez Wnioskodawcę (jako inkasenta) do jednostki budżetowej Gminy opłat pobieranych od uczestników Giełdy Samochodowej korzystających z placu targowego oraz otrzymywaniu od jednostki budżetowej Gminy wynagrodzenia inkaso za wymienione czynności w wysokości ustalonej przez Radę Gminy zgodnie z umową;
 - sporadyczna sprzedaż towarów (przede wszystkim paliwo) oraz materiałów - według cennika obowiązującego wszystkich odbiorców Wnioskodawcy podanego do publicznej wiadomości, według którego należności za towary i materiały (paliwo) są identyczne dla wszystkich odbiorców bez względu na jakiegokolwiek zależności pomiędzy podmiotami.

Spółka z o.o. będąca Wnioskodawcą przekracza limity odrębne dla sumy transakcji towarowych (zakup biletów, dodatkowe transakcje zakupu materiałów oraz sprzedaż towarów i materiałów) oraz usługowych (przewóz osób – działalność podstawowa, opłaty za korzystanie z przystanków, usługi reklamowe i psychologiczne, przeglądy diagnostyczne, mycie pojazdów oraz Giełda Samochodowa, dodatkowe transakcje usługowe) zobowiązujące do sporządzania dokumentacji podatkowych zarówno według stanu prawnego obowiązującego do 31 grudnia 2016 r. (art. 9a ust. 2 updop), jak również według nowych regulacji podatkowych obowiązujących od 1 stycznia 2017 r. (art. 9a ust. 1d updop). Zmianie ulegają natomiast warunki współpracy dotyczące działalności podstawowej Wnioskodawcy pomiędzy powiązаныmi stronami, które Wnioskodawca przedstawił w niniejszej interpretacji. Wartość transakcji towarowych oraz usługowych pomiędzy podmiotami powiązаныmi rozpatrywana odrębnie dla każdej transakcji (umowy) w wielu przypadkach nie przekracza limitów obligujących Wnioskodawcę do sporządzania dokumentacji podatkowych cen transferowych. Wartości transakcji są w wielu przypadkach nieznaczące, natomiast częstotliwość ich zawierania sporadyczna.

Mając powyższe na względzie, stwierdzić należy, że jeżeli przy ustalaniu cen za usługi w zakresie publicznego transportu drogowego świadczonych przez Wnioskodawcę na rzecz Gminy, nie dochodzi do ustalenia warunków odmiennych niż te, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, albowiem ceny za ww. usługi wynikają z ustaw i wydanych na ich podstawie aktów normatywnych, to Wnioskodawca nie jest zobowiązany do dokumentowania transakcji z tym podmiotem w sposób wskazany w art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (zarówno w brzmieniu obowiązującym przed jak i po 1 stycznia 2017 r.). Natomiast w odniesieniu do innych usług, które Wnioskodawca świadczy na rzecz Gminy, których ceny nie zostały określone ustawowo, a wartość takich transakcji przekracza kwoty określone w art. 9a ust. 1 pkt 1 updop, Wnioskodawca ma obowiązek sporządzenia dokumentacji cen transferowych, o której mowa w art. 9a ww. ustawy i przedłożenia jej na żądanie organów podatkowych w terminie 7 dni od doręczenia tego żądania.

Z uwagi na powyższe, stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku w zakresie ustalenia, czy Wnioskodawca ma obowiązek sporządzenia dokumentacji, o której mowa w art. 9a, w związku z art.

11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w sytuacji, gdy wysokość ceny dotyczących transakcji z podmiotem powiązany:

- wynika z ustaw i aktów normatywnych wydanych na ich podstawie – jest prawidłowe,
- wynika z innych umów – jest nieprawidłowe.

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym.

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swoją aktualność.

Zgodnie z art. 14na Ordynacji podatkowej, przepisów art. 14k–14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

1. z zastosowaniem art. 119a,
2. w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Nadmienić przy tym należy, że w zakresie dotyczącym 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, w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1369, z późn. zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną 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: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała.