

0111-KDIB1-2.4010.97.2017.1.AW - Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	0111-KDIB1-2.4010.97.2017.1.AW
Data	2017.07.17
Autor	Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Temat	Podatek dochodowy od osób prawnych --> Przychody
Istota interpretacji	Obowiązek sporządzenia przez Spółkę dokumentacji podatkowej dotyczącej transakcji dokonywanych z podmiotem powiązanym – Gminą, dla których stosuje ceny rynkowe z uwagi na przekroczenie limitu, o którym mowa w art. 9a ust. 2 pkt 2 updog. Brak obowiązku uwzględnienia w limicie transakcji, których wartość jest już uregulowana zatwierdzonymi taryfami i uchwałami Rady Gminy.

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 15 maja 2017 r. (data wpływu 24 maja 2017 r.), uzupełnionego pismem z 5 lipca 2017 r., o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie ustalenia:

1. czy Spółka w opisanym stanie faktycznym jest zobowiązana do sporządzenia dokumentacji podatkowej za 2016 r. zgodnie z art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2016 r.;
2. czy Spółka ma obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej w rozumieniu art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2017 r. dotyczącej transakcji zawieranej z podmiotem powiązanym dla transakcji, w których cena lub sposób określenia ceny przedmiotu takiej transakcji wynika z ustaw i wydanych na ich podstawie aktów normatywnych, tj. sprzedaży usług z zakresu zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków oraz dopłat Gminy do taryfy dla zbiorowego odprowadzania ścieków, w obecnym roku podatkowym

- jest prawidłowe.

UZASADNIENIE

W dniu 24 maja 2017 r. wpłynął do tutejszego Organu ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie ustalenia:

1. czy Spółka w opisanym stanie faktycznym jest zobowiązana do sporządzenia dokumentacji podatkowej za 2016 r. zgodnie z art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2016 r.;
2. czy Spółka ma obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej w rozumieniu art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2017 r. dotyczącej transakcji zawieranej z podmiotem powiązanym dla transakcji, w których cena lub

sposób określenia ceny przedmiotu takiej transakcji wynika z ustaw i wydanych na ich podstawie aktów normatywnych, tj. sprzedaży usług z zakresu zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków oraz dopłat Gminy do taryfy dla zbiorowego odprowadzania ścieków, w obecnym roku podatkowym.

Wniosek został uzupełniony pismem z 5 lipca 2017 r.

We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny/zdarzenie przysię:

Wnioskodawca (dalej także „Spółka”) jest spółką prawa handlowego (spółką z ograniczoną odpowiedzialnością), podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych oraz czynnym podatnikiem VAT. Założycielem i jedynym udziałowcem Spółki jest Gmina Z. (zwana dalej „Gminą”). Celem utworzenia Spółki była realizacja zadań Gminy w zakresie zaspokajania zbiorowych potrzeb jej mieszkańców. Główną działalnością Spółki jest zaopatrzenie mieszkańców Gminy w wodę i odprowadzanie ścieków. Gmina poprzez Spółkę wykonuje zadania własne Gminy.

W celu realizacji zadań własnych Gmina zawiera ze Spółką umowy na:

- eksploatację sieci wodno-kanalizacyjnej i realizację zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków,
- na dostawę ciepła do budynków komunalnych,
- na projektowanie lub/i wykonawstwo sieci wodno-kanalizacyjnej.

Pomiędzy Wnioskodawcą i Gminą lub jednostkami objętymi skonsolidowanym bilansem Gminy dochodzi zatem do różnego rodzaju transakcji.

Gmina zakupuje od Spółki usługę dostawy wody i odprowadzania ścieków, której wartość w 2016 r. przekroczyła kwotę 128.022,25 zł brutto, jak również dostawy energii cieplnej do budynków komunalnych znajdujących się na terenie Gminy, której wartość brutto w 2016 r. wynosiła 127.166,54 zł brutto. Gmina zakupuje od Spółki usługę na projektowanie lub/i wykonawstwo sieci wodno-kanalizacyjnej, których wartość w 2016 r. przekroczyła kwotę 79.417,00 zł brutto. Na podstawie Uchwały Rady Gminy z dnia 29 stycznia 2015 r. w sprawie dopłaty do taryfy dla zbiorowego odprowadzania ścieków na terenie Gminy, Gmina w 2016 r. wpłaciła na rzecz Spółki łączną kwotę 31.751,78 zł brutto stanowiącą dopłatę do każdego 1 m³ ścieków odprowadzonych od odbiorców, dla wszystkich taryfowych grup odbiorców wynikających z załącznika do Uchwały z dnia 30 grudnia 2014 r. Rady Gminy w sprawie „Taryfy dla zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków”.

Nadto Spółka płaci Gminie czynsz dzierżawny za majątek sieciowy służący do eksploatacji (studnie, pompownie, rurociągi, itp.), który w 2016 r. wyniósł 880.270,63 zł brutto oraz odsetki od pożyczki inwestycyjnej Gminy z Wojewódzkiego Funduszu Ochrony Środowiska na budowę sieci wodno-kanalizacyjnej, których wysokość w 2016 r. przekroczyła kwotę 48.000,00 zł.

Łączna kwota transakcji dokonywanych pomiędzy Spółką a Gminą przekroczyła w 2016 r. kwotę określoną w art. 9a ust. 2 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1888), tj. w brzmieniu ustawy obowiązującym do dnia 31 grudnia 2016 r.

Jednakże ceny stosowane przez Spółkę w transakcjach sprzedaży usług z zakresu dostaw wody i odbioru kanalizacji oraz wysokość dopłaty Gminy do taryfy dla zbiorowego odprowadzania ścieków wynikają z ustaw i wydanych na ich podstawie aktów normatywnych. Taryfy dla zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków, jak również wysokość i warunki dopłaty

Gminy do taryfy dla zbiorowego odprowadzania ścieków podlegają zatwierdzeniu w drodze uchwały rady gminy, z wyjątkiem taryf zmienionych w związku ze zmianą stawki podatku od towarów i usług na podstawie art. 24 ust. 1 ustawy o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków (Dz.U. z 2017 r. poz. 328). Taryfa stosowana przez Spółkę oraz wysokość dopłaty Gminy do taryfy jest zatwierdzana w drodze podjęcia uchwały przez Radę Gminy.

Natomiast w pozostałych transakcjach z Gminą, Spółka stosuje ceny odpowiadające cenom, jak dla podmiotów niepowiązanych.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania:

1. Czy Spółka w opisanym stanie faktycznym jest zobowiązana do sporządzenia dokumentacji podatkowej za 2016 r. zgodnie z art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2016 r.?
2. Czy Spółka ma obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej w rozumieniu art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2017 r. dotyczącej transakcji zawieranej z podmiotem powiązaniem dla transakcji, w których cena lub sposób określenia ceny przedmiotu takiej transakcji wynika z ustaw i wydanych na ich podstawie aktów normatywnych, tj. sprzedaży usług z zakresu zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków oraz dopłat Gminy do taryfy dla zbiorowego odprowadzania ścieków, w obecnym roku podatkowym?

Zdaniem Wnioskodawcy, jest on zobowiązany do sporządzenia dokumentacji podatkowej za 2016 r. zgodnie z art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dotyczącej transakcji dokonywanych z podmiotem powiązaniem – Gminą, dla których stosuje ceny rynkowe, ponieważ wartość brutto tych świadczeń w poprzednim roku podatkowym przekroczyła równowartość kwoty, o której mowa w art. 9a ust. 2 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Jednakże Spółka nie uwzględnia w limicie, po przekroczeniu którego ciąży na Spółce obowiązek sporządzania dokumentacji cen transferowych określonym w art. 9a ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, transakcji, których wartość jest już uregulowana zatwierdzonymi taryfami i uchwałami Rady Gminy.

Zdaniem Wnioskodawcy, Spółka nie ma obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej w rozumieniu art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zarówno w brzmieniu tego przepisu ustawy obowiązującym do dnia 31 grudnia 2016 r., jak również w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2017 r., dotyczącej transakcji zawieranej z podmiotem powiązaniem dla transakcji, w których cena lub sposób określenia ceny przedmiotu takiej transakcji wynika z ustaw i wydanych na ich podstawie aktów normatywnych, tj. sprzedaży usług z zakresu zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków, jak również w kwestii dopłat Gminy do taryfy dla zbiorowego odprowadzania ścieków.

Wobec czego, Spółka nie ma obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej w rozumieniu art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, dotyczącej transakcji z podmiotem powiązaniem dla transakcji, w których cena lub sposób określenia ceny przedmiotu takiej transakcji wynika z ustaw i wydanych na ich podstawie aktów normatywnych również w obecnym roku podatkowym, tj. w 2017 r.

Uzasadnieniem powyższego stanowiska jest wykładnia celowościowa przy założeniu racjonalności ustawodawcy, który powiązał przepisy art. 9a, art. 11 i art. 19 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od

osób prawnych. Obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej wynika z art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Zgodnie z art. 9a ust. 1 i ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1888), tj. w brzmieniu obowiązującym do dnia 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.

Przepis art. 9a ust. 3 tej ustawy stanowi natomiast, że obowiązek sporządzenia dokumentacji, o którym mowa w ust. 1, obejmuje również transakcję, w związku z którą zapłata należności wynikająca z takiej transakcji dokonywana jest bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, 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.

W myśl art. 19 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jeżeli organy podatkowe lub organy kontroli skarbowej określą, na podstawie art. 11, dochód podatnika w wysokości wyższej (stratę w wysokości niższej) niż zadeklarowana przez podatnika w związku z dokonaniem transakcji, o których mowa w art. 9a, a podatnik nie przedstawi tym organom wymaganej przez te przepisy dokumentacji podatkowej – różnicę między dochodem zadeklarowanym przez podatnika a określonym przez te organy opodatkowuje się stawką 50%.

Stosownie natomiast do treści art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2016 r., 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 tej ustawy, 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 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2016 r.).

W związku z powyższym, art. 11 ust. 1 tej ustawy umożliwia organom podatkowym zastosowanie szczególnej zasady ustalania podstawy opodatkowania poprzez szacowanie dochodów. Kompetencje szacowania utraconego dochodu do opodatkowania wynikające z art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych mają odpowiednie zastosowanie do transakcji zawieranych przez podmioty powiązane w transakcjach zawieranych pomiędzy podmiotami krajowymi na podstawie art. 11 ust. 4 tej ustawy.

Możliwość określania dochodu do opodatkowania w drodze szacowania dochodów z transakcji zawartej z podmiotem powiązany jest obwarowana spełnieniem łącznie trzech przesłanek:

- istnienie związku pomiędzy podmiotami uznawanego przez ustawę za powiązanie;
- wykorzystanie tego związku do ustalenia lub narzucenia warunków różniących się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty;
- wykazanie dochodów niższych (lub nie wykazanie dochodów) od dochodów, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymieniony związek nie miał miejsca.

W transakcjach zawieranych przez Spółkę z Gminą, gdzie cena wynika z taryfy, nie ma możliwości wykorzystania powiązania pomiędzy stronami transakcji i wykazania dochodów niższych od oczekiwanych przy zastosowaniu kryterium ceny rynkowej. Ponadto organ podatkowy nie może oszacować dochodu wynikającego z tego typu transakcji, gdyż zastosowanie tej procedury zostało wyłączone przez przepis § 1 ust. 4 rozporządzenia 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 (Dz.U. 2014 poz. 1186).

Dokumentacja podatkowa, której sporządzenie jest obowiązkiem podatnika na podstawie art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, służy organom podatkowym m.in. w ustaleniu wartości rynkowej przedmiotu transakcji przy zastosowaniu metody przyjętej uprzednio przez podatnika. Brak dokumentacji podatkowej połączony z zaniżeniem dochodu wskutek realizacji z podmiotem powiązanym transakcji na warunkach nierynkowych umożliwia organowi podatkowemu zastosowanie sankcyjnej stawki 50% w odniesieniu do różnicy pomiędzy dochodem oszacowanym a wykazanym (art. 19 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych). W przypadku transakcji, w których cena lub sposób określenia ceny przedmiotu takiej transakcji wynika z ustaw i wydanych na ich podstawie aktów normatywnych, nie ma możliwości oszacowania dochodu i zastosowania przepisów sankcyjnych za brak dokumentacji podatkowej. Ceny stosowane przez Spółkę w transakcjach sprzedaży usług z zakresu dostaw wody i odbioru kanalizacji oraz wysokość dopłaty Gminy do taryfy dla zbiorowego odprowadzania ścieków wynikają z ustaw i wydanych na ich podstawie aktów normatywnych. Taryfy dla zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków, jak również wysokość i warunki dopłaty Gminy do taryfy dla zbiorowego odprowadzania ścieków podlegają zatwierdzeniu w drodze uchwały rady gminy, z wyjątkiem taryf zmienionych w związku ze zmianą stawki podatku od towarów i usług na podstawie art. 24 ust. 1 ustawy o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków (Dz.U. 2015 r. poz. 139). Taryfa stosowana przez Spółkę oraz wysokość dopłaty Gminy do taryfy jest zatwierdzana w drodze podjęcia uchwały przez Radę Gminy. Taryfa różnicuje stawki ze względu na grupę odbiorców, przy czym powiązanie odbiorcy ze Spółką nie stanowi kryterium podziału.

Taryfa jest ustalana według następujących kryteriów określonych w § 11 ust. 4 rozporządzenia Ministra Budownictwa w sprawie określania taryf, wzoru wniosku o zatwierdzenie taryf oraz warunków rozliczeń za zbiorowe zaopatrzenie w wodę i zbiorowe odprowadzanie ścieków z dnia 28 czerwca 2006 r. (Dz.U. Nr 127, poz. 886):

1. wielkość zróżnicowania kosztów świadczenia usług w poszczególnych taryfowych grupach odbiorców usług, mierzona kosztami jednostkowymi;
2. dostępność danych odnoszących się do poszczególnych rodzajów kosztów;
3. struktura i rodzaj planowanych taryf;
4. stabilność stosowanych metod alokacji kosztów;
5. wyposażenie w wodomierze i urządzenia pomiarowe;
6. możliwość wyodrębniania kosztów dla ich właściwej alokacji.

Natomiast kwota dopłaty Gminy do taryfy dla zbiorowego odprowadzania ścieków na terenie Gminy, zgodnie z treścią Uchwały Rady Gminy z dnia 29 stycznia 2015 r., wynika z iloczynu dopłaty, o której mowa w par. 1 ust. 1 tej Uchwały i ilości ścieków odebranych od odbiorców.

Mając powyższe na względzie, skoro przy ustalaniu cen za usługi dotyczące zaspokajania zbiorowych potrzeb wspólnoty samorządowej w obszarach zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków świadczonych przez Wnioskodawcę na rzecz Gminy lub jednostek budżetowych i zakładów budżetowych objętych skonsolidowanym bilansem, jak również wysokości dopłaty Gminy do taryfy dla zbiorowego odprowadzania ścieków, nie dojdzie do ustalenia warunków odmiennych niż te, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, albowiem ceny za wskazane wyżej usługi wynikają z ustaw i wydanych na ich podstawie aktów normatywnych, należy przyjąć, że na Spółce nie ciąży obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej dotyczącej tych transakcji.

Zdaniem Spółki, w opisanym stanie faktycznym jest ona zobowiązana do sporządzenia dokumentacji podatkowej za 2016 r. zgodnie z art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dotyczącej transakcji dokonywanych z podmiotem powiązaniem – Gminą, dla których stosuje ceny rynkowe, ponieważ wartość brutto tych świadczeń w poprzednim roku podatkowym przekroczyła równowartość kwoty, o której mowa w art. 9a ust. 2 pkt 2) ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Jednakże Spółka nie uwzględnia w limicie, po przekroczeniu którego ciąży na Spółce obowiązek sporządzania dokumentacji cen transferowych określonym w art. 9a ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, transakcji, których wartość jest już uregulowana zatwierdzonymi taryfami i uchwałami Rady Gminy.

W ocenie Wnioskodawcy, przedstawionej wyżej analizy prawnej nie zmienia fakt nowelizacji przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, które zostały wprowadzone 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).

Wobec powyższego Spółka nie ma obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej w rozumieniu art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych zarówno w brzmieniu tego przepisu ustawy obowiązującym do dnia 31 grudnia 2016 r., jak również w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2017 r., dotyczącej transakcji zawieranej z podmiotem powiązaniem dla transakcji, w których cena lub sposób określenia ceny przedmiotu takiej transakcji wynika z ustaw i wydanych na ich podstawie aktów normatywnych, tj. sprzedaży usług z zakresu zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków, jak również w kwestii dopłat Gminy do taryfy dla zbiorowego odprowadzania ścieków.

Zdaniem Wnioskodawcy, Minister Finansów wyraził analogiczne stanowisko w podobnym stanie prawnym w interpretacjach indywidualnych wydanych przez:

- Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 25 marca 2016 r. Znak: ITPB-1-1/4510-312/15/BK,
- Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu 20 grudnia 2012 r. Znak: ILPB4/423-325/12-2/DS.

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

Zgodnie z art. 9a ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 1888 ze zm.), zwanej dalej updop, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2017 r., 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 powiązanymi 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 powiązanymi 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”.

Do końca 2016 r. przepisy art. 9a ust. 1, ust. 2 i ust. 3 tej ustawy obowiązywały w brzmieniu:

Art. 9a ust. 1 – 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 zapłać 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.

Art. 9a ust. 2 – 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.

Art. 9a ust. 3 – obowiązek sporządzenia dokumentacji, o którym mowa w ust. 1, obejmuje również transakcję, w związku z którą zapłata należności wynikająca z takiej transakcji dokonywana jest bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, 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.

W myśl art. 19 ust. 4 upodop jeżeli organ podatkowy określi, na podstawie art. 11, dochód podatnika w wysokości wyższej (stratę w wysokości niższej) niż zadeklarowana przez podatnika w związku z dokonaniem transakcji lub ujęciem innych zdarzeń, o których mowa w art. 9a, a podatnik nie przedłoży temu organowi dokumentacji podatkowej - różnicę między dochodem zadeklarowanym przez podatnika a określonym przez ten organ opodatkowuje się stawką 50%.

Stosownie natomiast do treści art. 11 ust. 1 tej ustawy 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 tej ustawy 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.

W świetle art. 11 ust. 5a ww. ustawy 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 cytowany powyżej art. 11 updop 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 updop nie jest sam tylko fakt wystąpienia powiązań, o których mowa w art. 11 ust. 1 i 4 ustawy, 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 z 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 sprawy wynika, że założycielem i jedynym udziałowcem Wnioskodawcy będącego Spółką z o.o. jest Gmina. Celem utworzenia Spółki była realizacja zadań Gminy w zakresie zaspokajania zbiorowych potrzeb jej mieszkańców. Główną działalnością Spółki jest zaopatrzenie mieszkańców Gminy w wodę i odprowadzanie ścieków.

Na podstawie Uchwały Rady Gminy z dnia 29 stycznia 2015 r. w sprawie dopłaty do taryfy dla zbiorowego odprowadzania ścieków na terenie Gminy, Gmina w 2016 r. wpłaciła na rzecz Spółki kwotę stanowiącą dopłatę do każdego 1 m³ ścieków odprowadzonych od odbiorców, dla wszystkich taryfowych grup odbiorców wynikających z załącznika do Uchwały z dnia 30 grudnia 2014 r. Rady Gminy w sprawie „Taryfy dla zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków”.

Łączna kwota transakcji dokonywanych pomiędzy Spółką a Gminą przekroczyła w 2016 r. kwotę określoną w art. 9a ust. 2 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1888), tj. w brzmieniu ustawy obowiązującym do dnia 31 grudnia 2016 r.

Jednakże ceny stosowane przez Spółkę w transakcjach sprzedaży usług z zakresu dostaw wody i odbioru kanalizacji oraz wysokość dopłaty Gminy do taryfy dla zbiorowego odprowadzania ścieków wynikają z ustaw i wydanych na ich podstawie aktów normatywnych. Taryfy dla zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków, jak również wysokość i warunki dopłaty Gminy do taryfy dla zbiorowego odprowadzania ścieków podlegają zatwierdzeniu w drodze uchwały rady gminy, z wyjątkiem taryf zmienionych w związku ze zmianą stawki podatku od towarów i usług na podstawie art. 24 ust. 1 ustawy o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków (Dz.U. z 2017 r. poz. 328). Taryfa stosowana przez Spółkę oraz wysokość dopłaty Gminy do taryfy jest zatwierdzana w drodze podjęcia uchwały przez Radę Gminy.

Jak wynika z art. 7 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 446 ze zm.) zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty należy do zadań własnych gminy. W szczególności zadania własne obejmują sprawy wodociągów i zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych, utrzymania czystości i porządku oraz urządzeń sanitarnych, wysypisk i unieszkodliwiania odpadów komunalnych, zaopatrzenia w energię elektryczną i ciepłą oraz gaz. Na podstawie art. 24 ust. 1 ustawy z dnia 7 czerwca 2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 328) taryfy podlegają zatwierdzeniu w drodze uchwały rady gminy, z wyjątkiem taryf zmienionych w związku ze zmianą stawki podatku od towarów i usług.

Mając powyższe na względzie należy stwierdzić, że Wnioskodawca jest obowiązany do sporządzenia dokumentacji podatkowej za 2016 r. zgodnie z art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dotyczącej transakcji dokonywanych z podmiotem powiązanym – Gminą, dla których stosuje ceny rynkowe, ponieważ wartość brutto tych świadczeń w poprzednim roku podatkowym przekroczyła równowartość kwoty, o której mowa w art. 9a ust. 2 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2016 r.

Natomiast Spółka nie jest obowiązana do uwzględnienia w limicie, po przekroczeniu którego ciąży na niej obowiązek sporządzania dokumentacji cen transferowych określonym w art. 9a ust. 2 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, transakcji, których wartość jest już uregulowana zatwierdzonymi taryfami i uchwałami Rady Gminy.

Skoro bowiem w transakcjach z zakresu dostaw wody i odprowadzania ścieków pomiędzy Wnioskodawcą a Gminą nie dochodzi do ustalania warunków odmiennych niż te, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty albowiem ceny stosowane przez Spółkę w transakcjach sprzedaży ww. usług oraz wysokość dopłaty Gminy do taryfy dla zbiorowego odprowadzania ścieków wynikają z ustaw i wydanych na ich podstawie aktów normatywnych (którą to okoliczność przyjęto jako element opisu zdarzenia przyszłego/ stanu faktycznego) – to Wnioskodawca nie jest obowiązany do dokumentowania tych konkretnych transakcji w sposób wskazany w art. 9a updop.

Powyższe zasady mają także zastosowanie do przepisu art. 9a updop w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2017 r.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy należało uznać za prawidłowe.

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.

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

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym, a w przypadku interpretacji dotyczącej zdarzenia przyszłego – 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 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) 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.