

0112-KDIL3-3.4010.5.2017.2.KP - Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	0112-KDIL3-3.4010.5.2017.2.KP
Data	2017.07.03
Autor	Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Temat	Podatek dochodowy od osób prawnych --> Przedmiot i podmiot opodatkowania
Istota interpretacji	Podatek dochodowy od osób prawnych w zakresie obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej.

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r., poz. 201, z późn. zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 25 kwietnia 2017 r. (data wpływu 4 maja 2017 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej – **jest prawidłowe**.

UZASADNIENIE

W dniu 4 maja 2017 r. wpłynął do tutejszego organu ww. wniosek – uzupełniony pismem z 14 czerwca 2017 r. (data wpływu 22 czerwca 2017 r.) – o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej.

We wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny:

Zakład Komunalny jest samorządowym zakładem budżetowym, jednostką organizacyjną Urzędu Gminy. Zakład nie posiada osobowości prawnej, a nadzór nad jego działalnością sprawuje Burmistrz Gminy. Podstawowym zadaniem statutowym zakładu jest zaspakajanie potrzeb mieszkańców Gminy w zakresie spraw komunalnych i mieszkaniowych, w szczególności: zaopatrywania ludności i zakładów w wodę, odprowadzanie i oczyszczanie ścieków, administrowanie nieruchomościami stanowiącymi własność lub współwłasność komunalną, wykonywanie prac związanych z utrzymaniem czystości i porządku. Zakład w roku 2016 świadczył na rzecz Gminy usługi, których równowartość przekroczyła próg 30.000 Euro. W szczególności Zakład świadczył usługi w zakresie oczyszczania miast i wsi (usługa zmiatarką) oraz realizował tzw. roboty odpłatne, tj. wyłapywanie bezdomnych zwierząt, zbieranie padliny, czyszczenie kanalizacji burzowej i inne wg zapotrzebowania Gminy. Ponadto Zakład świadczył usługi w zakresie dostawy wody i odprowadzenia ścieków, których cena wynika z normatywnych taryf, ogłoszonych w formie uchwały Rady Miasta Gminy.

W kontekście działalności Zakładu powstała wątpliwość co do podlegania tej jednostki rygorom Ustawy o CIT w zakresie sporządzania dokumentacji podatkowych cen transferowych w rozumieniu art. 9a ustawy o CIT.

W związku z powyższym zadano następujące pytanie:

Czy transakcje pomiędzy Zakładem Budżetowym a Urzędem Gminy powodują obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej, o których mowa w przepisie art. 9a ustawy o CIT?

Zdaniem Wnioskodawcy transakcje między podmiotami sektora finansów publicznych nie wymagają sporządzenia dokumentacji podatkowych cen transferowych. Celem tych transakcji jest bowiem realizacja zadań własnych jednostki samorządu terytorialnego, a same świadczenia są finansowane ze środków publicznych.

Zgodnie z przedstawionym stanem faktycznym Zakład świadczy usługi na rzecz Gminy, ale jest to relacja z ekonomicznego punktu odmienna od świadczenia usług „na zewnątrz” – na rzecz spółek handlowych. Zakład i Gmina nie są nastawione na zysk, a na realizację zadań publicznych. Mając na uwadze przedstawiony stan również organy podatkowe do końca 2016 roku twierdziły, iż nie może być mowy o powiązaniu między tymi podmiotami w rozumieniu art. 11 updop.

Przykładowe interpretacje podatkowe wydane przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach: IBPBI/2/4510-31/15/MO z dnia 14.04.2015 r. oraz IBPBI/2/423-1557/14/BG z dnia 09.04.2015 r. Zdaniem Wnioskodawcy przepisy updop regulujące obowiązek sporządzania dokumentacji cen transferowych, tj. przepis art. 9a i 11 updop zostały wprowadzone do przedmiotowej ustawy przez prawodawcę w określonym celu. Jak wskazuje się bowiem w literaturze przedmiotu dokumentacja ta ma umożliwić weryfikację przez organy podatkowe cen stosowanych w transakcjach z podmiotami powiązanymi. Ceny te powinny być cenami rynkowymi. Jeśli zaś organ podatkowy stwierdzi, że ceny transakcyjne odbiegają od cen rynkowych, może pominąć ceny ujęte w transakcjach i oszacować uzyskany z nich zysk do wartości rynkowej. Intencją ustawodawcy było zapobieganie praktykom polegającym na kształtowaniu nierynkowych cen pomiędzy podmiotami powiązanymi i ograniczenie zjawiska unikania zapłaty podatku dochodowego. Przenosząc powyższe na analizowany przypadek, odnosząc się do głównego przedmiotu działalności Zakładu Budżetowego Wnioskodawca uważa, że transakcje pomiędzy Zakładem Komunalnym a Gminą nie wymagają sporządzenia dokumentacji podatkowej cen transferowych.

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

Zgodnie z art. 9a ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2016 r., poz. 1888 z późn. zm.) 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)

– są obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej tych transakcji lub innych zdarzeń, zwanej dalej „dokumentacją podatkową”.

W myśl art. 9a ust. 1a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych: podatnicy, o których mowa w ust. 1 pkt 1, są obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej również za rok podatkowy następujący po roku podatkowym, za który byli obowiązani sporządzić dokumentację podatkową, bez względu na wysokość osiągniętych, w roku podatkowym, za który byli obowiązani do sporządzenia

dokumentacji podatkowej, przychodów lub poniesionych kosztów, w rozumieniu przepisów o rachunkowości.

Stosownie do art. 9a ust. 1d ww. ustawy : za transakcje lub inne zdarzenia mające istotny wpływ na wysokość dochodu (straty) podatnika, o których mowa w ust. 1 pkt 1, uznaje się transakcje lub inne zdarzenia jednego rodzaju, których łączna wartość przekracza w roku podatkowym równowartość 50.000 euro, z tym że w przypadku podatników, których przychody w rozumieniu przepisów o rachunkowości, w roku poprzedzającym rok podatkowy przekroczyły równowartość:

1. 2 000 000 euro, lecz nie więcej niż równowartość 20 000 000 euro – za takie transakcje lub inne zdarzenia uznaje się transakcje lub inne zdarzenia jednego rodzaju, których wartość przekracza w roku podatkowym kwotę stanowiącą równowartość kwoty 50 000 euro powiększoną o 5000 euro za każdy 1 000 000 euro przychodu powyżej 2 000 000 euro;
2. 20 000 000 euro, lecz nie więcej niż równowartość 100 000 000 euro – za takie transakcje lub inne zdarzenia uznaje się transakcje lub inne zdarzenia jednego rodzaju, których wartość przekracza w roku podatkowym kwotę stanowiącą równowartość kwoty 140 000 euro powiększoną o 45 000 euro za każde 10 000 000 euro przychodu powyżej 20 000 000 euro;
3. 100 000 000 euro – za takie transakcje lub inne zdarzenia uznaje się transakcje lub inne zdarzenia jednego rodzaju, których wartość w roku podatkowym przekracza kwotę stanowiącą równowartość kwoty 500 000 euro.

Pojęcie „*transakcja*” nie zostało zdefiniowane w przepisach prawa podatkowego ani cywilnego, zatem można uznać, że nie posiada ono definicji legalnej. W takim przypadku należy posłużyć się znaczeniem słownikowym, w myśl którego (według Internetowego Słownika Języka Polskiego – <http://sjp.pwn.pl>) transakcja to operacja handlowa dotycząca kupna lub sprzedaży towarów lub usług lub umowa handlowa na kupno lub sprzedaż towarów lub usług, też zawarcie takiej umowy.

Stosownie do art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych: 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 tym miejscu należy wskazać, że cytowany art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 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 tej ustawy 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 tej regulacji prawnej jest zatem 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 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, 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 (Dz. U. z 2014 r., poz. 1186).

Tym samym należy wskazać, że art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych określa obowiązek sporządzania przez podatników dokumentacji m.in. w zakresie transakcji zawieranych przez tych podatników z podmiotami powiązanyymi z podatnikiem w sposób, o którym jest mowa w art. 11 ust. 1 i 4 tej. ustawy.

Z opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca (dalej: Zakład) jest samorządowym zakładem budżetowym, jednostką organizacyjną Urzędu Gminy. Zakład nie posiada osobowości prawnej, a nadzór nad jego działalnością sprawuje Burmistrz Gminy. Podstawowym zadaniem Zakładu jest zaspakajanie potrzeb mieszkańców Gminy w zakresie spraw komunalnych i mieszkaniowych, w szczególności: zaopatrywania ludności i zakładów w wodę, odprowadzanie i oczyszczanie ścieków, administrowanie nieruchomości stanowiących własność lub współwłasność komunalną, wykonywanie prac związanych z utrzymaniem czystości i porządku. Zakład w 2016 r. świadczył na rzecz Gminy usługi, których wartość przekroczyła próg 30 000 Euro. W szczególności Zakład świadczył usługi w zakresie oczyszczania miast i wsi, wyłapywania bezdomnych zwierząt, zbierania padliny, czyszczenia kanalizacji burzowej, a także dostawy wody i odprowadzania ścieków, których cena wynika z normatywnych taryf ogłoszonych w formie uchwały Rady Miasta i Gminy.

Mając na uwadze powyższe, należy stwierdzić, że analizując istniejące relacje między Zakładem a Gminą nie może być mowy o powiązaniu między tymi podmiotami w rozumieniu art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Zarówno Zakład, jak i Gmina są podmiotami sektora publicznego. Jednocześnie Zakład jest podmiotem, przez który wykonywane są zadania własne Gminy. Zakres działania i zadania gminy zostały określone w ustawie z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2016 r., poz. 446 z późn. zm.).

I tak – do podstawowych zadań gminy należy zgodnie z art. 7 ww. ustawy: zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty należy do zadań własnych gminy. W szczególności zadania własne obejmują sprawy:

1. ładu przestrzennego, gospodarki nieruchomościami, ochrony środowiska i przyrody oraz gospodarki wodnej;
2. gminnych dróg, ulic, mostów, placów oraz organizacji ruchu drogowego;
3. 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;
 - 3a) działalności w zakresie telekomunikacji;
4. lokalnego transportu zbiorowego;
5. ochrony zdrowia;
6. pomocy społecznej, w tym ośrodków i zakładów opiekuńczych;
 - 6a) wspierania rodziny i systemu pieczy zastępczej;
7. gminnego budownictwa mieszkaniowego;
8. edukacji publicznej;
9. kultury, w tym bibliotek gminnych i innych instytucji kultury oraz ochrony zabytków i opieki nad zabytkami;
10. kultury fizycznej i turystyki, w tym terenów rekreacyjnych i urządzeń sportowych;
11. targowisk i hal targowych;
12. zieleni gminnej i zadrzewień;
13. cmentarzy gminnych;
14. porządku publicznego i bezpieczeństwa obywateli oraz ochrony przeciwpożarowej i przeciwpowodziowej, w tym wyposażenia i utrzymania gminnego magazynu przeciwpowodziowego;
15. utrzymania gminnych obiektów i urządzeń użyteczności publicznej oraz obiektów administracyjnych;
16. polityki prorodzinnej, w tym zapewnienia kobietom w ciąży opieki socjalnej, medycznej i prawnej;
17. wspierania i upowszechniania idei samorządowej, w tym tworzenia warunków do działania i rozwoju jednostek pomocniczych i wdrażania programów pobudzania aktywności obywatelskiej;
18. promocji gminy;
19. współpracy i działalności na rzecz organizacji pozarządowych oraz podmiotów wymienionych w art. 3 ust. 3 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz. U. z 2016 r. poz. 239);
20. współpracy ze społecznościami lokalnymi i regionalnymi innych państw.

Oznacza to, że dla transakcji między Zakładem a Gminą w zakresie oczyszczania miast i wsi, wylapywania bezdomnych zwierząt, zbierania padliny, czyszczenia kanalizacji burzowej, dostaw wody i odprowadzania ścieków nie powstaną obowiązki sporządzania dokumentacji podatkowej w rozumieniu art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Reasumując – transakcje między Zakładem a Urzędem Gminy nie powodują obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej, o której mowa w przepisie art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

W odniesieniu do powołanych przez Wnioskodawcę interpretacji należy stwierdzić, że zapadły one w indywidualnych sprawach i nie są wiążące dla organu wydającego niniejszą interpretację.

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia.

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.

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 dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2016 r., poz. 718, 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 z 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.