

0114-KDIP2-3.4010.42.2017.2.DP - Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	0114-KDIP2-3.4010.42.2017.2.DP
Data	2017.07.03
Autor	Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Temat	Podatek dochodowy od osób prawnych --> Przedmiot i podmiot opodatkowania
Istota interpretacji	Ustalenie powiązań pomiędzy podmiotami kontrolowanymi przez Skarb Państwa.

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 – przedstawione we wniosku z dnia 31 marca 2017 r. (data wpływu 5 kwietnia 2017 r.), uzupełnionym dnia 12 czerwca 2017 r. w odpowiedzi na wezwanie z dnia 2 czerwca 2017 r. nr 0114-KDIP2-3.4010.42.2017.1.DP (doręczone 8 czerwca 2017 r.), o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie ustalenia braku powiązań pomiędzy podmiotami zawierającymi umowy – **jest nieprawidłowe**.

UZASADNIENIE

W dniu 5 kwietnia 2017 r. został złożony ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie ustalenia braku powiązań pomiędzy podmiotami zawierającymi umowy.

We wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny:

Właścicielem Wnioskodawcy jest Skarb Państwa.

Wnioskodawca dokonuje transakcji z podmiotami działającymi w sferze działalności publicznej. Są to m.in. następujące podmioty:

1. Gmina L.
2. Instytut Badań Systemowych.
3. Instytut Matematyczny.
4. Szpital Uniwersytecki.
5. Szpital Wojewódzki.
6. Szpital Wojewódzki.
7. Uniwersyteckie Centrum Kliniczne.
8. Wodociągi Miejskie.
9. Wojewódzki Szpital Zespolony.
10. Zespół Opieki Zdrowotnej.
11. Gmina Miejska M.
12. Instytut Reumatologii.

13. Miasto Ł.
14. Uniwersytecki Szpital Dziecięcy.
15. Urząd Marszałkowski Województwa.
16. Gmina Miasta R.
17. Miejskie Zakłady Opieki Zdrowotnej.
18. Regionalne Centrum Medyczne.
19. Urząd Miasta C.
20. Miejski Zakład Opieki Zdrowotnej.

Wnioskodawca i wymienione powyżej podmioty nie są powiązane kapitałowo ani bezpośrednio ani pośrednio na podstawie art. 11 ust. 4 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Wnioskodawca nie bierze udziału bezpośrednio ani pośrednio w zarządzaniu wymienionymi powyżej podmiotami; nie bierze udziału bezpośrednio ani pośrednio w ich kontroli.

Skarb Państwa sam nie bierze bezpośrednio udziału w zarządzaniu ani kontroli innymi podmiotami. Może to czynić poprzez uprawnione podmioty bądź reprezentantów. Uprawnienia przysługujące Skarbowi Państwa – na mocy ustawy z dnia 16 grudnia 2016 r. o zasadach zarządzania mieniem państwowym – wykonują (w określonych zakresach) organy administracji publicznej oraz inne podmioty uprawnione na podstawie przepisów odrębnych. Kierownicy jednostek reprezentują Skarb Państwa w odniesieniu do nabytego i powierzonego tym jednostkom mienia Skarbu Państwa i w zakresie zadań ich urzędów, określonych w odrębnych przepisach. Uprawnienie te wykonuje także Prezes Rady Ministrów, który może przekazać je także innym członkom Rady Ministrów. Należy podkreślić, że na mocy tej ustawy Wnioskodawca jest spółką realizującą misję publiczną.

Ad 1, 11, 13, 16.

Zgodnie z ustawą z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, mieszkańcy gminy tworzą z mocy prawa wspólnotę samorządową. Gmina posiada osobowość prawną. Jak stanowi art. 85 tej ustawy, nadzór nad działalnością gminną sprawowany jest na podstawie kryterium zgodności z prawem. Organami nadzoru są Prezes Rady Ministrów i wojewoda, a w zakresie spraw finansowych – regionalna izba obrachunkowa (art. 86 tej ustawy). Organy nadzoru mogą wkraczać w działalność gminną tylko w przypadkach określonych ustawami.

Ad 2. (Instytut Badań Systemowych)

Instytut jest jednostką naukową Polskiej Akademii Nauk. Polska Akademia Nauk jest państwową instytucją naukową. PAN ma osobowość prawną. Prezes Rady Ministrów sprawuje nadzór nad Akademią.

Ad 3. (Instytut Matematyczny)

Instytut jest jednostką naukową Polskiej Akademii Nauk. Polska Akademia Nauk jest państwową instytucją naukową. PAN ma osobowość prawną. Prezes Rady Ministrów sprawuje nadzór nad Akademią.

Ad 4. (Szpital Uniwersytecki w B.)

Szpital jest jednostką organizacyjną. Nad szkolnictwem wyższym – zgodnie z ustawą z dnia 27 lipca 2005 r. Prawo o szkolnictwie wyższym kontrolę sprawują: minister właściwy do spraw szkolnictwa wyższego, Minister Obrony Narodowej – w odniesieniu do uczelni wojskowych; minister właściwy do spraw wewnętrznych – w odniesieniu do uczelni służb państwowych; minister właściwy do spraw kultury

i ochrony dziedzictwa narodowego – w odniesieniu do uczelni artystycznych; minister właściwy do spraw zdrowia – w odniesieniu do uczelni medycznych; minister właściwy do spraw gospodarki morskiej – w odniesieniu do uczelni morskich.

Ad 5. (Szpital Wojewódzki w S.)

Szpital Wojewódzki w S. jest podmiotem leczniczym niebędącym przedsiębiorcą, działającym w formie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej. Zakład posiada osobowość prawną. Utworzony przez województwo. Zgodnie z art. 78 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa, nadzór nad działalnością samorządu województwa sprawuje Prezes Rady Ministrów i wojewoda, a w zakresie spraw finansowych – regionalna izba obrachunkowa. Organy nadzoru mogą wkraczać w działalność województwa tylko w przypadkach określonych ustawami.

Ad 6. (Szpital Wojewódzki w Ł.)

Szpital Wojewódzki w Ł. jest podmiotem leczniczym niebędącym przedsiębiorcą, działającym w formie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej. Zakład posiada osobowość prawną. Utworzony przez województwo. Zgodnie z art. 78 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa, nadzór nad działalnością samorządu województwa sprawuje Prezes Rady Ministrów i wojewoda, a w zakresie spraw finansowych – regionalna izba obrachunkowa. Organy nadzoru mogą wkraczać w działalność województwa tylko w przypadkach określonych ustawami.

Ad 7. (Uniwersyteckie Centrum Kliniczne w G.)

Szpital jest jednostką organizacyjną Uniwersytetu. Nad szkolnictwem wyższym – zgodnie z ustawą z dnia 27 lipca 2005 r. Prawo o szkolnictwie wyższym kontrolę sprawują: minister właściwy do spraw szkolnictwa wyższego, Minister Obrony Narodowej – w odniesieniu do uczelni wojskowych; minister właściwy do spraw wewnętrznych – w odniesieniu do uczelni służb państwowych; minister właściwy do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego – w odniesieniu do uczelni artystycznych; minister właściwy do spraw zdrowia – w odniesieniu do uczelni medycznych; minister właściwy do spraw gospodarki morskiej – w odniesieniu do uczelni morskich.

Ad 8. (Wodociągi Miejskie).

Wodociągi Miejskie mogą funkcjonować w różnych formach prawnych, w tym w formie spółki kapitałowej (spółki komunalnej) bądź jednostki budżetowej.

Ad 9. (Wojewódzki Szpital Zespolony w B.).

Zgodnie ze statutem, uprawnienia podmiotu tworzącego Zakład wykonuje Województwo.

Ad 10. (Zespół Opieki Zdrowotnej w N.)

Samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej może utworzyć: Skarb Państwa (reprezentowany przez centralny organ administracji rządowej albo wojewodę) oraz jednostka samorządu terytorialnego.

Ad 12. (Instytut Reumatologii).

Instytut Reumatologii jest państwową jednostką organizacyjną posiadającą osobowość prawną. Nadzór nad nim sprawuje minister właściwy dla spraw zdrowia.

Ad 14. (Uniwersytecki Szpital Dziecięcy w L.).

Ze statutu szpitala wynika, że podmiotem tworzącym Szpital jest Uniwersytet Medyczny.

Ad 15. (Urząd Marszałkowski Województwa).

Zarząd województwa wykonuje zadania województwa przy pomocy urzędu marszałkowskiego (art. 45 ust. 1 ustawy o samorządzie województwa). Urząd marszałkowski nie jest podmiotem krajowym,

ponieważ nie jest osobą fizyczną, prawną ani jednostką organizacyjną nie posiadającą osobowości prawnej.

Ad 17 i ad 20. (miejskie zakłady opieki zdrowotnej i Miejski Zakład Opieki Zdrowotnej w Ż.)

Samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej może utworzyć: Skarb Państwa (reprezentowany przez centralny organ administracji rządowej albo wojewodę) oraz jednostka samorządu terytorialnego.

Ad 18. (Regionalne Centrum Medyczne w B.)

Zgodnie z KRS, współnikiem Samodzielnego Publicznego Zakładu Opieki Zdrowotnej - Szpital Powiatowy w B. jest powiat. Nadzór nad działalnością powiatu sprawuje Prezes Rady Ministrów oraz wojewoda, a w zakresie spraw finansowych – regionalna izba obrachunkowa (art. 76 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym).

Ad 19. (Urząd Miasta C.)

Urząd Miasta nie jest podmiotem krajowym, ponieważ nie jest osobą fizyczną, prawną ani jednostką organizacyjną nie posiadającą osobowości prawnej.

W związku z powyższym zadano następujące pytania:

1. Czy podmioty wymienione powyżej w pkt 1-20 stanu faktycznego są podmiotami powiązаныmi z Wnioskodawcą w rozumieniu art. 11 ust. 4 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tj. czy w przedstawionym stanie faktycznym należy uznać, że Skarb Państwa równocześnie bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu Wnioskodawcy oraz podmiotami wymienionymi w pkt 1-20 lub w ich kontroli?
2. Czy Wnioskodawca z tytułu transakcji dokonywanych z podmiotami wymienionymi w pkt 1-20 stanu faktycznego jest obowiązana do sporządzania dokumentacji podatkowej tych transakcji zgodnie z art. 9a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.?

Stanowisko Spółki:

Ad. 1. Definicję podmiotu powiązanego krajowego zawiera art. 11 ust. 4 w zw. z ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Podmiotem powiązanym może być podmiot krajowy, tj., osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, mająca miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Ta sama osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej może równocześnie bezpośrednio lub pośrednio brać udział w zarządzaniu podmiotami krajowymi lub w ich kontroli albo posiada udział w kapitale tych podmiotów (posiadanie udziału w kapitale innego podmiotu oznacza sytuację, w której dany podmiot bezpośrednio lub pośrednio posiada w kapitale innego podmiotu udział nie mniejszy niż 25% – art. 11 ust. 5a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.).

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.

Jak stanowi przepis ust. 5 tego artykułu, przepisy ust. 4 stosuje się również do powiązań o charakterze rodzinnym lub wynikających ze stosunku pracy albo majątkowych pomiędzy podmiotami krajowymi lub osobami pełniącymi w tych podmiotach funkcje zarządzające lub kontrolne albo nadzorcze oraz jeżeli którakolwiek osoba łączy funkcje zarządzające lub kontrolne albo nadzorcze w tych podmiotach.

Skarb Państwa jest osobą prawną (art. 33 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny). Akcjonariuszem Wnioskodawcy będącej podmiotem krajowym (osobą prawną) jest Skarb Państwa. Skarb Państwa jest jednak szczególnego rodzaju osobą prawną, a zgodnie z art. 34 Kodeksu cywilnego jest w stosunkach cywilnoprawnych podmiotem praw i obowiązków, które dotyczą mienia państwowego nienależącego do innych państwowych osób prawnych. Chociaż Skarb Państwa jest podatnikiem podatku dochodowego, to jednak korzysta ze zwolnienia podmiotowego na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Z tych powodów Skarb Państwa nie rozlicza się z podatku dochodowego od osób prawnych. W przypadku Skarbu Państwa ten sam podmiot jest również wierzycielem podatkowym i nakładanie na niego szeregu obowiązków instrumentalnych związanych z obliczeniem i poborem podatku, a następnie jego wpłatą jest zbędne. Skarb Państwa realizując swe funkcje w zakresie właścicielskim nie podlega regułom gospodarki rynkowej. Zwolnienie od podatku Skarbu Państwa oznacza, że ustawodawca Skarb Państwa całkowicie wyłączył spod zakresu stanów faktycznych i prawnych dotyczących opodatkowania, w tym także w zakresie zagadnień związanych z cenami transferowymi. Zwolnienie to dotyczy zatem określonych podatkowo-prawnych stanów faktycznych, które co do zasady objęte są obowiązkiem podatkowym, ale ustawodawca, kierując się pewnymi względami, uwalnia od podatku pewne podmioty z uwagi na ich szczególną cechę. W wyniku zwolnienia podmiotowego, pomimo istnienia obowiązku podatkowego, nie dochodzi do powstania zobowiązania podatkowego w odniesieniu do wskazanych w ustawie podatkowej stanów faktycznych i prawnych dotyczących jednak wyłącznie ściśle określonych podmiotów.

Przedstawiony w stanie faktycznym sposób zorganizowania, zarządzania oraz kontroli podmiotów wymienionych w pkt 1-20 wskazuje, że Skarb Państwa nie jest osobą prawną, która równocześnie bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu Wnioskodawcy S.A. oraz podmiotami wymienionymi w pkt 1-20 lub w ich kontroli.

W tym miejscu wskazać należy, że art. 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. 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 obowiązkowi ustawowemu. Celem szczególnej regulacji prawnej art. 11 ustawy 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. O przeliczeniu dochodu można mówić wówczas, gdy wykaże się, że podatnik miał możliwość osiągnięcia dochodu, jakiego należałoby oczekiwać. Oznacza to, że zawarte w art. 11 ustawy unormowania chronią interesy fiskalne wierzyciela podatkowego przed „erozją” podstawy opodatkowania na skutek zawierania przez podmioty pozostające ze sobą w szczególnych związkach transakcji, których ceny odbiegają od wolnorynkowych, tj. odbiegają od cen, jakie ustaliłyby ze sobą podmioty niepowiązane.

W praktyce, w związku z brakiem ustawowej definicji pojęć: „*brania bezpośrednio lub pośrednio udziału w zarządzaniu*”, „*brania bezpośrednio lub pośrednio udziału w kontroli*”, może powstać wątpliwość dotycząca tego, jak rozumieć bezpośredni lub pośredni udział w zarządzaniu lub kontroli danego podmiotu. Zdaniem Wnioskodawcy należy w tym przypadku brać pod uwagę pełnienie przez dany podmiot, w tym Skarb Państwa formalnych funkcji, np. w zarządzie lub radzie nadzorczej Wnioskodawca i podmiotów wymienionych w pkt 1-20 stanu faktycznego, a także faktyczny

bezpośredni lub pośredni udziału w zarządzaniu lub kontroli Wnioskodawcy i podmiotów wymienionych w pkt 1-20.

Jak wskazano w stanie faktycznym, Skarb Państwa sam nie bierze bezpośrednio udziału w zarządzaniu ani kontroli innymi podmiotami. Może to czynić poprzez uprawnione podmioty bądź reprezentantów. Uprawnienia przysługujące Skarbowi Państwa wykonują (w określonych zakresach) organy administracji publicznej oraz inne podmioty uprawnione na podstawie przepisów odrębnych. Kierownicy jednostek reprezentują Skarb Państwa w odniesieniu do nabytego i powierzonego tym jednostkom mienia Skarbu Państwa i w zakresie zadań ich urzędów, określonych w odrębnych przepisach. Uprawnienie te wykonuje także Prezes Rady Ministrów, który może przekazać je także innym członkom Rady Ministrów.

Powyższe nie oznacza jednak, że Skarb Państwa jako ta sama osoba prawna równocześnie bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu podmiotem krajowym, tj. Wnioskodawca i podmiotami wymienionymi w stanie faktycznym, lub w ich kontroli albo posiada udział w kapitale tych podmiotów (art. 11 ust. 4 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r).

Uznanie bowiem, że Skarb Państwa poprzez uprawnione powyżej wskazane podmioty bądź reprezentantów bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu lub kontroli tych podmiotów stanowiłoby błędną, tj. niezgodną z celem powołanych przepisów interpretację art. 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. W ocenie Wnioskodawcy Skarb Państwa w wymienionych w stanie faktycznym podmiotach nie bierze – w rozumieniu art. 11 ust. 4 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. – ani formalnie ani faktycznie udziału w zarządzaniu lub kontroli (bezpośrednia bądź pośrednio).

Podsumowując:

1. Gmina L., Gmina Miejska M., Miasto Ł., Gmina Miasta R.:

Zgodnie z ustawą z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, mieszkańcy gminy tworzą z mocy prawa wspólnotę samorządową. Gmina posiada osobowość prawną. Jak stanowi art. 85 tej ustawy, nadzór nad działalnością gminną sprawowany jest na podstawie kryterium zgodności z prawem. Organami nadzoru są Prezes Rady Ministrów i wojewoda, a w zakresie spraw finansowych – regionalna izba obrachunkowa (art. 86 tej ustawy). Organy nadzoru mogą wkraczać w działalność gminną tylko w przypadkach określonych ustawami. Powyższe oznacza, że podmioty wymienione w ad 1, 11, 13, 16 nie mogą być ani bezpośrednio ani pośrednio kontrolowane i zarządzane przez Skarb Państwa. Skarb Państwa nie posiada też w tych podmiotach bezpośrednio lub pośrednio udziału w kapitale.

Zdaniem Wnioskodawcy podmioty te poprzez Skarb Państwa nie mogą być uznane za podmioty powiązane z Wnioskodawcą.

2. Instytut Badań Systemowych.

Instytut jest jednostką naukową Polskiej Akademii Nauk. Polska Akademia Nauk jest państwową instytucją naukową. PAN ma osobowość prawną. Prezes Rady Ministrów sprawuje nadzór nad Akademią.

Zdaniem Wnioskodawcy podmiot ten nie może być uznany za podmiot powiązany z Wnioskodawcą.

3. Instytut Matematyczny.

Jak w pkt 2).

4. Szpital Uniwersytecki w B.

Szpital jest jednostką organizacyjną Collegium. Nad szkolnictwem wyższym – zgodnie z ustawą z dnia 27 lipca 2005 r. Prawo o szkolnictwie wyższym kontrolę sprawują: minister właściwy do spraw szkolnictwa wyższego, Minister Obrony Narodowej – w odniesieniu do uczelni wojskowych; minister właściwy do spraw wewnętrznych – w odniesieniu do uczelni służb państwowych; minister właściwy do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego – w odniesieniu do uczelni artystycznych; minister właściwy do spraw zdrowia – w odniesieniu do uczelni medycznych; minister właściwy do spraw gospodarki morskiej – w odniesieniu do uczelni morskich.

W opinii Wnioskodawcy, w związku z brakiem jednoznacznych (nawet pośrednich) powiązań pomiędzy Skarbem Państwa a Uniwersytetem, uznać należy, że Szpital Uniwersytecki nie jest podmiotem powiązany z Wnioskodawcą.

5. Szpital Wojewódzki w S.

Szpital Wojewódzki w S. jest podmiotem leczniczym niebędącym przedsiębiorcą, działającym w formie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej. Zakład posiada osobowość prawną. Utworzony przez województwo.

Zgodnie z art. 78 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa, nadzór nad działalnością samorządu województwa sprawuje Prezes Rady Ministrów i wojewoda, a w zakresie spraw finansowych – regionalna izba obrachunkowa. Organy nadzoru mogą wkraczać w działalność województwa tylko w przypadkach określonych ustawami.

W tym przypadku nie można uznać, że Skarb Państwa poprzez Wojewodę może w określonych zakresach sprawować kontrolę nad tym szpitalem, co oznacza, że Wnioskodawcy i szpitala nie można uznać za podmioty powiązane.

6. Szpital Wojewódzki w Ł.

Jak w pkt 5).

7. Uniwersyteckie Centrum Kliniczne w G.

Jak w pkt 4)

8. Wodociągi Miejskie.

Wodociągi Miejskie mogą funkcjonować w różnych formach prawnych, w tym w formie spółki kapitałowej (spółki komunalnej) bądź jednostki budżetowej. Dlatego w tym zakresie należy wskazać na pogląd wyrażony w pkt 1).

9. Wojewódzki Szpital Zespolony w B.

Zgodnie ze statutem, uprawnienia podmiotu tworzącego Zakład wykonuje Województwo. W tym zakresie należy wskazać na pogląd wyrażony w pkt 5).

10. Zespół Opieki Zdrowotnej w N.

Samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej może utworzyć: Skarb Państwa (reprezentowany przez centralny organ administracji rządowej albo wojewodę) oraz jednostka samorządu terytorialnego. Powyższe oznacza, że Skarb Państwa nie bierze ani bezpośrednio ani pośrednio udziału w zarządzaniu lub kontroli ZOZ-em. Oznacza to, że ZOZ w N. nie może być uznany za podmiot powiązany z Wnioskodawcą.

11. Instytut Reumatologii.

Instytut Reumatologii jest państwową jednostką organizacyjną posiadającą osobowość prawną. Nadzór nad nim sprawuje minister właściwy dla spraw zdrowia.

W związku z brakiem jednoznacznych (nawet pośrednich) powiązań pomiędzy Skarbem Państwa a Instytutem, w szczególności poprzez organ nadzorujący, uznać należy, że Instytut nie jest podmiotem powiązaniem z Wnioskodawcą.

12. Uniwersytecki Szpital Dziecięcy w L.

Ze statutu szpitala wynika, że podmiotem tworzącym Szpital jest Uniwersytet Medyczny. W związku z tym w tym przypadku zastosowanie znajdzie pogląd wyrażony w pkt 4).

13. Urząd Marszałkowski Województwa

Zarząd województwa wykonuje zadania województwa przy pomocy urzędu marszałkowskiego (art. 45 ust. 1 ustawy o samorządzie województwa). Urząd marszałkowski nie jest podmiotem krajowym, ponieważ nie jest osobą fizyczną, prawną ani jednostką organizacyjną nie posiadającą osobowości prawnej. Nie jest zatem podmiotem powiązaniem z Wnioskodawcą.

14. miejskie zakłady opieki zdrowotnej i Miejski Zakład Opieki Zdrowotnej w Ż. Sp. z o.o.
Jak w pkt 10.

15. Regionalne Centrum Medyczne w B.

Zgodnie z KRS, współnikiem Samodzielnego Publicznego Zakładu Opieki Zdrowotnej – Szpital Powiatowy w B. jest powiat. Nadzór nad działalnością powiatu sprawuje Prezes Rady Ministrów oraz wojewoda, a w zakresie spraw finansowych – regionalna izba obrachunkowa (art. 76 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym). Powyższe oznacza, że w tym przypadku znajduje zastosowanie pogląd wyrażony w pkt 1.

16. Urząd Miasta C.

Podobnie jak w pkt 13.

Powyższe oznacza, że na podstawie art. 11 ust. 4 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. w odniesieniu do poniższych podmiotów takich jak:

1. Gmina L.
2. Instytut Badań Systemowych.
3. Instytut Matematyczny.
4. Szpital Uniwersytecki w B.
5. Szpital Wojewódzki w S.
6. Szpital Wojewódzki w Ł.
7. Uniwersyteckie Centrum Kliniczne w G.
8. Wodociągi Miejskie.
9. Wojewódzki Szpital Zespolony w B.
10. Zespół Opieki Zdrowotnej w N.
11. Gmina Miejska M.
12. Instytut Reumatologii.
13. Miasto Ł.
14. Uniwersytecki Szpital Dziecięcy w L.

15. Urząd Marszałkowski Województwa.
16. Gmina Miasta R.
17. Miejskie Zakłady Opieki Zdrowotnej.
18. Regionalne Centrum Medyczne w B.
19. Urząd Miasta C.
20. Miejski Zakład Opieki Zdrowotnej w Ż.

oraz Wnioskodawca, Skarb Państwa nie bierze bezpośrednio lub pośrednio udziału w zarządzaniu tymi podmiotami lub w ich kontroli. Oznacza to, że Wnioskodawca i podmioty wymienione powyżej nie są – poprzez Skarb Państwa – podmiotami powiązanymi na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych – zgodnie z art. 11 ust. 4 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.

Ad. 2. Zgodnie z art. 9a ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 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".

W związku z tym, że Wnioskodawca oraz podmioty wymienione w stanie faktycznym nie są podmiotami powiązanymi, o których mowa w art. 11 ust. 4 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., Wnioskodawca z tytułu transakcji dokonywanych z tymi podmiotami nie jest obowiązana do sporządzania dokumentacji podatkowej tych transakcji zgodnie z art. 9a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.

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

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.), 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
 - 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".

Zgodnie z ust. 2b art. 9a ww. ustawy dokumentacja podatkowa obejmuje:

1. opis transakcji lub innych zdarzeń, o których mowa w ust. 1, w tym umów zarządzania płynnością, umów o podziale kosztów, dokonywanych pomiędzy podatnikiem, a w przypadku, o którym mowa w ust. 1f - spółką niebędącą osobą prawną, i podmiotami z nimi powiązanymi, zawierający:
 - A. wskazanie rodzaju i przedmiotu tych transakcji lub innych zdarzeń,
 - B. dane finansowe, w tym przepływy pieniężne dotyczące tych transakcji lub innych zdarzeń,
 - C. dane identyfikujące podmioty powiązane dokonujące tych transakcji lub ujmujące te zdarzenia,
 - D. opis przebiegu tych transakcji lub innych zdarzeń, w tym funkcji wykonywanych przez podatnika, a w przypadku, o którym mowa w ust. 1f - spółkę niebędącą osobą prawną, i podmioty z nimi powiązane, zaangażowanych przez nich aktywów bilansowych i pozabilansowych, kapitału ludzkiego oraz ponoszonych ryzyk,
 - E. wskazanie metody i sposobu kalkulacji dochodu (straty) podatnika wraz z uzasadnieniem ich wyboru, w tym algorytmu kalkulacji rozliczeń dotyczących tych transakcji lub innych zdarzeń oraz sposobu wyliczenia wartości rozliczeń wpływających na dochód (stratę) podatnika, a w przypadku, o którym mowa w ust. 1f - również pozostałych wspólników spółki niebędącej osobą prawną;

2. w przypadku podatników:

- A. których przychody lub koszty, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych, przekroczyły w roku poprzedzającym rok podatkowy równowartość 10 000 000 euro albo
- B. posiadających udziały w spółce niebędącej osobą prawną, której przychody lub koszty, w rozumieniu obowiązujących tę spółkę przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych przekroczyły w poprzednim roku obrotowym w rozumieniu tych przepisów równowartość 10 000 000 euro

- poza opisem, o którym mowa w pkt 1, także opis analizy danych podmiotów niezależnych lub danych ustalonych z podmiotem niezależnym, uznanych za porównywalne do warunków ustalonych w transakcjach lub innych zdarzeniach, o których mowa w ust. 1, zwanej dalej "analizą danych porównawczych", wykorzystanych do kalkulacji rozliczeń, o której mowa w pkt 1 lit. e, wraz z podaniem źródła tych danych;

- 3. opis danych finansowych podatnika, a w przypadku, o którym mowa w ust. 1f - spółki niebędącej osobą prawną, pozwalający na porównanie rozliczeń, o których mowa w pkt 1 lit. E, z danymi wynikającymi z zatwierdzonego sprawozdania finansowego, jeżeli obowiązek jego sporządzenia wynika z obowiązujących podatnika lub spółkę przepisów o rachunkowości;
- 4. informacje o podatniku, a w przypadku, o którym mowa w ust. 1f - o spółce niebędącej osobą prawną, obejmujące opis:

- A. struktury organizacyjnej i struktury zarządczej,
- B. przedmiotu i zakresu prowadzonej działalności,
- C. realizowanej strategii gospodarczej, w tym przeprowadzonych w roku podatkowym lub w roku poprzedzającym rok podatkowy przeniesień pomiędzy podmiotami powiązаныmi istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub ryzyk, mających wpływ na dochód (stratę) podatnika,
- D. otoczenia konkurencyjnego;

5. dokumenty, w szczególności:

- A. umowy, porozumienia zawarte pomiędzy podmiotami powiązаныmi lub inne dokumenty, dotyczące transakcji lub innych zdarzeń, o których mowa w ust. 1, umowę spółki niebędącej osobą prawną, umowę wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze, dokumentujące zasady przyznawania praw wspólnikom (stronom umowy) do udziału w zysku oraz uczestnictwa w stratach,
- B. porozumienia w sprawach podatku dochodowego zawarte z administracjami podatkowymi państw innych niż Rzeczpospolita Polska, dotyczące transakcji lub innych zdarzeń, o których mowa w ust. 1, w szczególności uprzednie porozumienia cenowe.

W myśl ust. 1d. 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.

1e. Za transakcje lub inne zdarzenia mające istotny wpływ na wysokość dochodu (straty) podatnika, o których mowa w ust. 1 pkt 1, uznaje się również zawartą w roku podatkowym:

1. umowę spółki niebędącej osobą prawną, w której łączna wartość wniesionych przez wspólników wkładów przekracza równowartość 50 000 euro lub
2. umowę wspólnego przedsięwzięcia lub inną umowę o podobnym charakterze, w której wartość wspólnie realizowanego przedsięwzięcia określona w umowie, a w przypadku braku określenia w umowie tej wartości, przewidywana na dzień zawarcia umowy, przekracza równowartość 50 000 euro.

1f. W przypadku podatników uzyskujących przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną, jeżeli spółka niebędąca osobą prawną dokonuje transakcji lub innych zdarzeń, o których mowa w ust. 1 pkt 1, spełnienie warunku prowadzenia ksiąg rachunkowych i limit przychodów lub kosztów, o których mowa w ust. 1 pkt 1, ustala się dla tej spółki.

1g. W przypadku, o którym mowa w ust. 1f, dokumentacja podatkowa może zostać sporządzona przez wyznaczonego wspólnika mającego siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Wyznaczenie wspólnika nie zwalnia pozostałych wspólników z odpowiedzialności za nieprzedłożenie wymaganej dokumentacji podatkowej.

W myśl art. 19 ust. 4 omawianej ustawy, 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 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 ww. 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.

Zgodnie z art. 11 ust. 5a 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 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.

Celem szczególnej regulacji prawnej art. 11 ww. ustawy jest zabezpieczenie interesów 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.

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

Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, że Skarb Państwa jest właścicielem Spółki, co równoznaczne jest z posiadaniem przez Skarb Państwa ponad 50 % akcji Spółki. Spółka dokonuje transakcji z podmiotami funkcjonującymi w sferze działalności publicznej. Podmioty te zostały wymienione i opisane w treści złożonego wniosku. Podmioty te (lub podmioty uprawnione do występowania w ich imieniu) reprezentują interesy Skarbu Państwa w transakcjach zawieranych ze Spółką.

Odnosząc się do powyższego, stwierdzić należy, że w oparciu o zapis art. 11 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Spółkę oraz Skarb Państwa, w którego imieniu występują podmioty wymienione we wniosku, należy uznać za podmioty powiązane. W niniejszej sprawie nie możemy bowiem mówić o powiązaniach podmiotowych dotyczących trzech różnych kategorii podmiotów, tzn. nie możemy oddzielnie rozpatrywać kwestii powiązania Spółki ze Skarbem Państwa oraz z podmiotami wymienionymi w stanie faktycznym w punktach od 1 do 20. Nie można również uznać za prawidłową argumentacji Spółki, która podkreśliła, że Skarb Państwa sam nie bierze bezpośrednio udziału w zarządzaniu ani kontroli innymi podmiotami, w związku z czym przepisy art. 11 oraz art. 9a ustawy o

podatku dochodowym od osób prawnych nie znajdują w ogóle zastosowania do Skarbu Państwa. Podkreślić w tym miejscu należy, że Skarb Państwa działa poprzez właściwe państwowe jednostki organizacyjne (stationes fisci). Jednostki te jednak, w odróżnieniu od Skarbu Państwa, nie posiadają osobowości prawnej. Pełnią one funkcję reprezentanta interesów Skarbu Państwa i podejmują za niego czynności prawne. Jednakże każda czynność cywilnoprawna państwowej jednostki organizacyjnej jest czynnością Skarbu Państwa dokonywaną w jego imieniu i na jego rzecz. Ponadto wyjaśnić należy, że Skarb Państwa w obrocie cywilnoprawnym jest zasadniczo reprezentowany przez organy administracji publicznej, które wykonując w ramach przyznanych im ustawowo kompetencji swoje władztwo, działają w przydzielonym im obszarze kompetencji. Wykonywanie praw i obowiązków cywilnoprawnych służy realizacji zadań publicznych, dla których organ władzy publicznej został powołany. Skarb Państwa może być również w sferze materialnoprawnej reprezentowany przez organy jednostek samorządu terytorialnego.

W ocenie organu podatkowego prezentowane przez Spółkę stanowisko, zgodnie z którym istniejące relacje pomiędzy Spółką a podmiotami wymienionymi we wniosku (realizującymi interesy Skarbu Państwa) nie stanowią powiązań pomiędzy podmiotami w rozumieniu art. 11 ust. 4 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jest nieprawidłowe, gdyż nie uwzględnia treści tego przepisu (w zw. z art. 11 ust. 1) ww. ustawy.

Z treści art. 11 ust. 1 i art. 11 ust. 4 pkt 2 wynika, że gdy 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 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.

Skarb Państwa jest szczególną osobą prawną, która może nabywać prawa i zaciągać zobowiązania w obrocie cywilnym, w zakresie dotyczącym mienia państwowego nienależącego do państwowych osób prawnych. (art. 34, 44 i 441 ustawy – Kodeks cywilny). Ponieważ podatek dochodowy stanowi dochód Skarbu Państwa, konieczne było wprowadzenie zwolnienia podmiotowego Skarbu Państwa od tego podatku (art. 6 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych). Natomiast zwolnieniu od podatku dochodowego nie podlegają czynności dokonywane przez inne państwowe osoby prawne, np. szkoły wyższe, przedsiębiorstwa państwowe czy jednoosobowe spółki Skarbu Państwa – podmioty takie są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych.

W konsekwencji, w przedmiotowej sprawie mamy do czynienia z transakcjami (o których mowa w art. 9a) zawieranymi pomiędzy podmiotami krajowymi, czyli Spółką – osobą prawną, a podmiotami kontrolowanymi przez Skarb Państwa – będące osobami prawnymi (lub reprezentowanymi przez państwowe osoby prawne), które są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych. Jednocześnie wszystkie strony tych transakcji są kontrolowane przez ten sam podmiot trzeci – Skarb Państwa, będący odrębną od nich osobą prawną.

W świetle powyższego należy stwierdzić, że w przedstawionej we wniosku sytuacji, Spółka oraz inne podmioty działające w imieniu Skarbu Państwa są podmiotami powiązаныmi w sposób, o którym mowa w art. 11 ust. 4 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w związku z czym Spółka będzie zobowiązana, w zakresie realizowanych z nimi transakcji, do sporządzania dokumentacji podatkowej określonej w art. 9a, o ile nastąpi wypełnienie przesłanki dotyczącej przekroczenia rocznej wartości zawieranych transakcji, o której mowa w art. 9a ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Odnosząc się natomiast wprost do argumentacji Spółki o braku możliwości zastosowania art. 11 ust. 4 w zw. z art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, do transakcji zawieranych przez

Spółkę ze Spółkami z udziałem Skarbu Państwa – z uwagi na szczególny charakter podmiotu, który posiada w nich udziały (kontroluje je) należy zauważyć, że przepisy te (ani pozostałe regulacje art. 11 i art. 9a) nie wyłączają obowiązku dokumentowania transakcji między podmiotami powiązanymi w sposób opisany we wniosku przez Spółkę.

Gdyby ustawodawca uznał, że sytuacja w której Skarb Państwa jest podmiotem kontrolującym/ zarządzającym/ mającym udział w podmiotach krajowych, nie podlega regulacjom art. 11 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, wskazałby to wprost, tak jak uczynił np. w odniesieniu do świadczeń pomiędzy podmiotami z podatkowej grupy kapitałowej (art. 11 ust. 8 tej ustawy).

Powyższy tok rozumowania potwierdzony został w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 marca 2016 r. (sygn. II FSK 4000/13). NSA stwierdził co następuje: *„Wbrew stanowisku Sądu I instancji także to, że w niektórych opisanych transakcjach stroną jest Skarb Państwa nie powoduje per se możliwości odstąpienia od obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej. Zakres podmiotowy opodatkowania dochodów osób prawnych wyznaczony został w art. 1 ust. 1 u.p.d.o.p., zgodnie z którym ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób prawnych i spółek kapitałowych w organizacji. Krąg osób prawnych został zdefiniowany w art. 33 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz. U. z 2014 r., poz. 121 ze zm.), zgodnie z którym osobami prawnymi są Skarb Państwa i jednostki organizacyjne, którym przepisy szczególne przyznają osobowość prawną. Skarb Państwa jest szczególnego rodzaju osobą prawną, a zgodnie z art. 34 k.c. jest w stosunkach cywilnoprawnych podmiotem praw i obowiązków, które dotyczą mienia państwowego nienależącego do innych państwowych osób prawnych. W stosunkach cywilnoprawnych wykonuje on niewładcze, właścicielskie zadania państwa, lecz z zachowaniem równorzędności podmiotów, czyli w zakresie określanym jako dominium. Co do zasady Skarb Państwa jest zatem podatnikiem podatku dochodowego, lecz korzystającym ze zwolnienia podmiotowego na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. Z tych powodów Skarb Państwa nie rozlicza się z omawianego podatku. Zwolnienia podatkowe stanowią wyłom od zasady powszechności opodatkowania. Faworyzowanie niektórych grup osób przy opodatkowaniu dochodów może wynikać z różnych powodów. W przypadku Skarbu Państwa uzasadnieniem jest to, iż ten sam podmiot jest również wierzycielem podatkowym i nakładanie na niego szeregu obowiązków instrumentalnych związanych z obliczeniem i poborem podatku, a następnie jego wpłatą na rzecz określonego statio fisci jest zbędne i rozmija się z celem mającym na uwadze taniść poboru podatku. Nie oznacza to jednak, że Skarb Państwa realizując swe funkcje w zakresie właścicielskim nie podlega regułom gospodarki rynkowej. Zwrot legislacyjny o zwolnieniu od podatku Skarbu Państwa nie oznacza, że ustawodawca ten szczególny podmiot całkowicie wyłączył spod zakresu stanów faktycznych i prawnych dotyczących opodatkowania. Zwolnienie to dotyczy zatem określonych podatkowo-prawnych stanów faktycznych, które co do zasady objęte są obowiązkiem podatkowym, ale ustawodawca, kierując się pewnymi względami, uwalnia od podatku pewne podmioty z uwagi na ich szczególną cechę. W wyniku zwolnienia podmiotowego, pomimo istnienia obowiązku podatkowego, nie dochodzi do powstania zobowiązania podatkowego w odniesieniu do wskazanych w ustawie podatkowej stanów faktycznych i prawnych dotyczących jednak wyłącznie ściśle określonych podmiotów. Zwolnienie podatkowe nie wyłącza zatem generalnie objętych nim zdarzeń i podmiotów z zakresu działania ustawy podatkowej, a tylko taki zapis mógłby stanowić podstawę odstąpienia od obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej transakcji zawieranych z podmiotami powiązanymi.”*

Zatem, stanowisko Wnioskodawcy w zakresie braku powiązań pomiędzy podmiotami wymienionymi we wniosku, o których mowa w art. 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, jest nieprawidłowe. Konsekwentnie, za nieprawidłowe należy uznać stanowisko Spółki w zakresie całkowitego wyłączenia obowiązku sporządzania dokumentacji transakcji zawieranych z podmiotami wymienionymi we wniosku. Obowiązek taki wystąpi w sytuacji spełnienia się przesłanek określonych w treści przepisu art. 9a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

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 dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia przedstawionego w stanie faktycznym

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 sprawy, udzielona odpowiedź traci swoją aktualność.

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 Warszawie, ul. Jasna 2/4, 00-013 Warszawa, 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 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.