

## 0114-KDIP2-2.4010.8.2017.2.SO - Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	0114-KDIP2-2.4010.8.2017.2.SO
Data	2017.05.31
Autor	Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Temat	Podatek dochodowy od osób prawnych --> Przedmiot i podmiot opodatkowania.
Istota interpretacji	Czy w związku z Umowami trójstronnymi zawieranymi przez Wnioskodawców z Dostawcami, na Wnioskodawcach będzie spoczywał obowiązek dokumentacyjny wynikający z art. 9a ustawy o pdop?

### INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 oraz art. 14r 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 wspólnym z dnia 8 marca 2017 r. (data wpływu 15 marca 2017 r.), uzupełnionym pismem z dnia 18 maja 2017 r. (data nadania 22 maja 2017 r., data wpływu 29 maja 2017 r.) na wezwanie z dnia 11 maja 2017 r. (data nadania 11 maja 2017 r., data odbioru 16 maja 2017 r.) Nr 0114-KDIP2-2.4010.8.2017.1.SO, o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych w przypadku zawierania umów trójstronnych z niepowiązanymi Dostawcami – **jest prawidłowe**.

### UZASADNIENIE

W dniu 15 marca 2017 r. wpłynął do tutejszego organu ww. wniosek wspólny o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych w przypadku zawierania umów trójstronnych z niepowiązanymi Dostawcami.

#### Przedstawiono następujący stan faktyczny oraz zdarzenie przyszłe.

Spółka S.A., (dalej: „T.” lub „Spółka”) jest spółką prawa polskiego. T. jest zarejestrowanym podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych podlegającym nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Rzeczypospolitej Polskiej. T. jest jedynym akcjonariuszem Z. S.A. (dalej: „Z.”). T. i Z., zwane dalej łącznie „Wnioskodawcami”, należą do jednej grupy kapitałowej.

T., jak i Z., prowadzą działalność w branży ubezpieczeniowej. Każdy z Wnioskodawców nabywa od podmiotów zewnętrznych (dalej: „Dostawców”) towary i usługi (dalej: „Świadczenia”) niezbędne dla właściwego prowadzenia działalności gospodarczej. Dostawcy nie są podmiotami powiązanymi z Wnioskodawcami w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1888; dalej: „ustawa o pdop”).

Co do zasady, zarówno T. jak i Z., nabywają Świadczenia na podstawie umów zawieranych odrębnie z Dostawcami. W takich przypadkach, umowa z danym Dostawcą jest podpisywana odpowiednio bezpośrednio między Z. a jego Dostawcami albo między T. a jego Dostawcami.

W niektórych przypadkach zakres i przedmiot Świadczeń dostarczanych przez danego Dostawcę dla obu podmiotów, tj. T. i Z., może być podobny (lub wręcz tożsamy co do rodzaju Świadczeń).

W przypadku nabywania przez Wnioskodawców podobnych (lub wręcz tożsamy co do rodzaju) Świadczeń od tego samego Dostawcy, w celu zminimalizowania obciążeń administracyjnych i uproszczenia procedur zawierania umów z Dostawcą, T. i Z. mogą, w wybranych przypadkach, zawrzeć jedną umowę z danym Dostawcą (dalej: „Umowa trójstronna”).

W takich przypadkach warunki wynagrodzenia, jak i zakres danego Świadczenia, są ustalane z Dostawcą odrębnie przez T. i Z. tak, aby:

1. dostarczone Świadczenie odpowiadało potrzebom biznesowym odpowiednio T., jak i Z. oraz aby
2. każda ze spółek ponosiła koszty odpowiadające nabywanemu przez nią zakresowi Świadczeń. Przedmiotowe Świadczenia mogą obejmować między innymi:
  - usługi informatyczne obejmujące wdrożenie, utrzymanie i rozwój oprogramowania wykorzystywanego w bieżącej działalności gospodarczej,
  - usługi reklamowe, ubezpieczenie pojazdów,
  - organizacja konkursów gdzie nagrodami są wyjazdy dla pracowników/osób współpracujących z T. i/lub Z., itd.

Faktury z tytułu Świadczeń nabywanych przez Wnioskodawców w ramach Umowy trójstronnej są wystawiane przez Dostawcę osobno na T. i osobno na Z., a każda ze spółek reguluje zobowiązania z tych faktur bezpośrednio z Dostawcą zachowując warunki i formę płatności ustalone z Dostawcą.

Pismem z dnia 18 maja 2017 r. (data wpływu 29 maja 2017 r.) Wnioskodawca uzupełnił stan faktyczny o następujące informacje.

Zgodnie z najlepszą wiedzą Wnioskodawcy, Dostawcy, o których mowa w opisie stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego, przedstawionym we wniosku wspólnym o wydanie interpretacji indywidualnej, nie mają miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową. Jednocześnie z najlepszą wiedzą Zainteresowanych, nie dokonują oni bezpośrednio lub pośrednio zapłaty należności na rzecz podmiotów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

**W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie.**

Czy w związku z Umowami trójstronnymi zawieranymi przez Wnioskodawców z Dostawcami, na Wnioskodawcach będzie spoczywał obowiązek dokumentacyjny wynikający z art. 9a ustawy o pdop?

Zdaniem Zainteresowanych, w odniesieniu do Umów trójstronnych zawieranych przez Wnioskodawców z Dostawcami nie będzie spoczywał obowiązek dokumentacyjny wynikający z art. 9a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2016 r., poz. 1888, z późn. zm.; dalej: „ustawa o pdop”).

A. Wymóg sporządzenia dokumentacji podatkowej wynikający z art. 9a ust. 1 pkt la, ust. 1d ustawy o pdop

Zgodnie z obowiązującymi przepisami podatkowymi, podatnicy dokonujący transakcji lub innych zdarzeń z podmiotami powiązanymi są obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej tych transakcji lub innych zdarzeń.

Mając na uwadze przepisy podatkowe oraz stanowisko organów podatkowych prezentowane w tym zakresie w indywidualnych interpretacjach przepisów podatkowych wydawanych przez Ministra Finansów oraz orzeczeniach sądów administracyjnych, należy stwierdzić, iż wymóg sporządzania dokumentacji podatkowej powstaje w przypadku, gdy spełnione są łącznie następujące warunki:

1. mamy do czynienia z transakcją (lub innym zdarzeniem),
2. transakcja (lub inne zdarzenie) ma miejsce pomiędzy podmiotami powiązanymi.

Jednocześnie należy pamiętać, iż obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej spoczywa na podatnikach, 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 w odniesieniu do transakcji lub zdarzeń mających wpływ na wysokość ich dochodu (straty) w rozumieniu art. 9a ust. 1d, le ustawy o pdop.

Poniżej Spółka przedstawia analizę wspomnianych warunków.

Ad. 1.

Należy zauważyć, iż „transakcja” nie została zdefiniowana w przepisach ustawy o pdop, ani też w innych aktach prawa podatkowego. Wobec powyższego, pojęcie to nie posiada definicji legalnej.

W tym stanie rzeczy, zgodnie z powszechnie przyjętą dyrektywą wykładni językowej, pojęciom użytym w przepisach, a nieposiadającym definicji legalnej, należy przypisać znaczenie, jakie dane pojęcie ma w języku potocznym, czyli należy przypisać mu znaczenie słownikowe (tj. zaczerpnięte ze słownika języka polskiego).

Zgodnie z definicją zawartą w słowniku języka polskiego PWN ([sjp.pwn.pl](http://sjp.pwn.pl)) „transakcja” oznacza:

- operację handlową dotyczącą kupna lub sprzedaży towarów lub usług,
- umowę handlową na kupno lub sprzedaż towarów lub usług; też: zawarcie takiej umowy.

Zdaniem Wnioskodawców nie ulega wątpliwości, iż w wyniku zawarcia Umowy trójstronnej przez Wnioskodawców z danym Dostawcą dochodzi do zawarcia dwóch odrębnych transakcji: (i) transakcji pomiędzy T. i tymże Dostawcą, oraz (ii) transakcji pomiędzy Z. i danym Dostawcą.

Z kolei zgodnie z przepisami podatkowymi, przez „inne zdarzenie” należy rozumieć ujemne w danym roku podatkowym w księgach rachunkowych inne zdarzenia, których warunki zostały ustalone (lub narzucone) z podmiotami powiązаныmi (art. 11 ust. 1 i 4 ustawa o pdop), mające istotny wpływ na wysokość dochodu (straty) podatnika (art. 9a ust. 1 pkt 1b ustawa o pdop).

Należy zauważyć, że Ustawodawca nie wprowadził w ustawie o pdop szczegółowej definicji „innych zdarzeń”. Ponadto z uwagi na fakt, iż pojęcie „innego zdarzenia” zostało dopiero wprowadzone i obowiązuje od 1 stycznia 2017 r., nie doczekało się dotychczas żadnych wskazówek interpretacyjnych. Należy jednak zauważyć, iż wskazówki, jakie wynikają z przepisów ustawy o pdop, pozwalają na określenie warunków, aby zakwalifikować daną czynność do tej kategorii. Należy uznać, iż z „innymi zdarzeniami”, które podlegają obowiązkowi dokumentacyjnemu, mamy do czynienia, gdy:

- nie mieszczą się w kategorii pojęcia transakcji,
- zostały ujęte w księgach podatkowych w trakcie roku podatkowego,
- mają istotny wpływ na wysokość dochodu (straty) podatnika.

Jak zostało wskazane powyżej, Świadczenia dostarczane przez Dostawcę na rzecz T., a także na rzecz Z., spełniają definicję transakcji. W związku z tym należy uznać, iż pierwszy warunek zakwalifikowania analizowanych świadczeń do kategorii „innych zdarzeń” nie został spełniony. W efekcie należy stwierdzić, iż w wyniku zawarcia Umowy trójstronnej przez Wnioskodawców z danym Dostawcą nie dochodzi do powstania „innego zdarzenia”, a zawarcia transakcji między Dostawcą a odpowiednio T. i Z.

Ad. 2.

W kolejnym kroku należy przeanalizować drugi warunek, którego spełnienie jest niezbędne, aby mówić o obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej przez Wnioskodawców, tj. czy dana transakcja (inne zdarzenie) jest zawierana przez T. z podmiotem powiązanyym oraz – analogicznie – czy dana transakcja (inne zdarzenie) jest zawierana przez Z. z podmiotem powiązanyym.

Zgodnie z art. 11 ust. 1 i 4 ustawy o pdop, powiązania kapitałowe występują, gdy:

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.

Przepisy te 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.

Przepisy art. 11 ust. 4 ustawy o pdop 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.

Jednocześnie, zgodnie z art. 11 ust. 5a ustawy o pdop, 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%.

Mając na uwadze fakt, iż Dostawcy (będący stronami transakcji) nie są powiązani z Wnioskodawcami, w rozumieniu art. 11 ust 1 i 4 ustawy o pdop, należy uznać, iż nie został spełniony drugi ze wskazanych powyżej warunków i tym samym obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej po stronie T., jak i po stronie Z. nie powstaje.

Należy podkreślić, że fakt zawarcia Umowy trójstronnej przez Wnioskodawców i danego Dostawcę nie oznacza, iż dana transakcja jest zawierana między T. a Z.. Powyższe wynika z następujących przesłanek:

- warunki dostawy danego Świadczenia są każdorazowo ustalane przez Dostawcę oddzielnie z T. i Z.,
- przedmiot i zakres Świadczenia są każdorazowo dostosowywane do bieżących potrzeb po stronie T. i Z. tak, aby dostarczane Świadczenia były w sposób efektywny wykorzystywane przez każdego z Wnioskodawców podczas ich bieżącej działalności operacyjnej; w efekcie Dostawca ustala szczegółowy zakres dostarczanych Świadczeń odrębnie z każdym z Wnioskodawców,
- termin i forma płatności za dane Świadczenie są negocjowane i ustalane przez danego Dostawcę oddzielnie z T. i Z.,
- wysokość wynagrodzenia należnego Dostawcy za poszczególne Świadczenia jest negocjowana i ustalana przez danego Dostawcę odrębnie z T. i Z.,

- T., jak i Z., mają prawo do roszczenia odpowiedzialności za wykonane Świadczenia od danego Dostawcy.

W świetle przedstawionych powyżej przesłanek należy zauważyć, iż wskazane powyżej elementy składają się na transakcję i w efekcie w przypadku, gdy dwa podmioty negocjują i uzgadniają ostateczny kształt tych elementów, można mówić o zawarciu transakcji między tymi podmiotami. Zawarcie więc Umowy trójstronnej przez Dostawcę z T. i Z. nie nosi znamion transakcji, gdyż:

- warunki dostawy danego Świadczenia,
- przedmiot i zakres Świadczenia,
- termin i forma płatności za dane Świadczenie,
- wysokość wynagrodzenia należnego Dostawcy za poszczególne Świadczenia,

są każdorazowo ustalane przez Dostawcę z T. oraz przez Dostawcę z Z.

Zawarcie Umowy trójstronnej jest więc tylko jedną z możliwych form uregulowania warunków dostawy danego Świadczenia między Wnioskodawcami a Dostawcami. Nie prowadzi natomiast do zawarcia transakcji między T. a Z., a jedynie stanowi dla stron transakcji formę kontraktu dającą możliwość ograniczenia obciążenia administracyjnego po stronie Wnioskodawców oraz konkretnych Dostawców.

Niejednokrotnie przyjęta forma kontraktu jest wręcz narzucona przez danego Dostawcę, który w celu zwiększenia efektywności prowadzonej działalności dąży do podpisywania Umów trójstronnych z przedstawicielami danej grupy kapitałowej, ograniczając w ten sposób koszty samej obsługi administracyjnej danej umowy.

- B. Wymóg sporządzenia dokumentacji podatkowej wynikający z art. 9a ust. 1 pkt 3 i ust. 1e ustawy o pdop

Dodatkowo analizując znowelizowane przepisy ustawy o pdop należy także zwrócić uwagę na fakt, iż dokumentacja podatkowa ma być opracowywana zgodnie z art. 9a ust. 1 pkt 3 i ust. 1e ustawy o pdop dla:

1. umowy spółki niebędącej osobą prawną, lub
2. umowy wspólnego przedsięwzięcia lub innej umowy o podobnym charakterze.

Jak wskazano w opisie stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego niniejszego wniosku, umowy zawierane z Dostawcami przez Wnioskodawców w formie Umów trójstronnych dotyczą sytuacji, gdy Wnioskodawcy nabywają podobne (lub wręcz tożsame co do rodzaju) Świadczenia od tego samego Dostawcy i tym samym nie stanowią umowy spółki niebędącej osobą prawną. W związku z powyższym, w przypadku Umów trójstronnych, na Wnioskodawcach nie będzie spoczywał obowiązek przygotowania dokumentacji podatkowej, o którym mowa w art. 9a ust. 1 pkt 3a i ust. 1e pkt 1 ustawy o pdop.

Należy też zauważyć, że Umowy trójstronne zawierane przez Wnioskodawców z Dostawcą nie noszą także znamion „umowy wspólnego przedsięwzięcia”. Celem zawarcia Umów trójstronnych jest

bowiem dążenie do uproszczenia od strony formalnej procesu zawarcia kontraktu z podmiotem niepowiązanym oraz nabycie od danego Dostawcy określonych Świadczeń, za które T. i Z. uiszczają na rzecz Dostawcy ustalone, odrębne wynagrodzenie. W świetle przedstawionych powyżej informacji należy uznać, iż Umowy trójstronne nie mają charakteru umowy wspólnego przedsięwzięcia, gdyż przesłanką do ich zawarcia nie jest wspólne działanie w realizacji konkretnego przedsięwzięcia gospodarczego, które ze względu na potencjał finansowy, przekracza możliwości jednego podmiotu, co jest charakterystyczne dla umów wspólnego przedsięwzięcia. W związku z powyższym, w przypadku Umów trójstronnych, na Wnioskodawcach nie będzie spoczywał obowiązek przygotowania dokumentacji podatkowej, o którym mowa w art. 9a ust. 1 pkt 3b i ust. 1e pkt 2 ustawy o pdop.

W świetle przedstawionych powyżej argumentów, tj.:

- w wyniku podpisania Umowy trójstronnej przez T. i Z. z danym Dostawcą dochodzi do zawarcia transakcji, jednocześnie więc nic można przedmiotowej relacji traktować jako inne zdarzenie,
- transakcja jest zawierana z podmiotem niepowiązanym,
- umowa trójstronna nie nosi znamion umowy spółki niebędącej osobą prawną ani także umowy wspólnego przedsięwzięcia,

należy uznać, iż na Wnioskodawcach nie będzie spoczywał obowiązek dokumentacyjny wynikający z art. 9a ustawy o pdop w związku z zawarciem Umów trójstronnych z Dostawcami.

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

Mając powyższe na względzie, stosownie do art. 14c § 1 Ordynacji podatkowej, odstąpiono od uzasadnienia prawnego dokonanej oceny stanowiska Wnioskodawcy.

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 oraz dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Zainteresowanemu będącemu stroną postępowania (art. 14r § 2 Ordynacji podatkowej) 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, po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację – w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu

przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2016 r., poz. 718, z późn. zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie 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.