

**Podmioty powiązane.
Obowiązki podatkowe.
Raportowanie transakcji
grupowych**

Przejdź do produktu na ksiegarnia.beck.pl

Rozdział I. Kryteria identyfikacji podmiotów powiązanych

1. Wywieranie znaczącego wpływu – powiązania przez udział w kapitale, prawach głosu, zysku lub majątku

1. Błędne ustalenia dotyczące istnienia powiązań – skąd bierze się takie ryzyko?

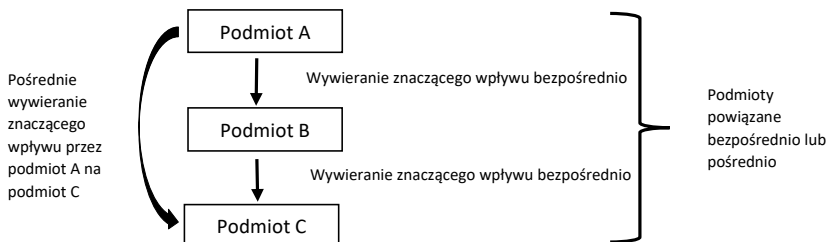
Pierwszym krokiem, jaki należy podjąć celem rozpoznania potencjalnych obowiązków w obszarze cen transferowych, w tym dokumentacyjnych i sprawozdawczych, jest określenie, czy dany podmiot uczestniczy w relacjach oznaczających powiązanie. Podkreślenia wymaga niezwykle szerokie ujęcie kręgu podmiotów, jakie należy wziąć pod uwagę badając ten aspekt. Powiązania mogą bowiem dotyczyć nie tylko podatników (tak podatku dochodowego od osób fizycznych, jak i podatku dochodowego od osób prawnych), ale także jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej czy nawet zagranicznego zakładu. Z tego względu ustawodawca posługuje się zasadniczo określeniem „podmiot powiązany” zamiast „podatnik” jako oznaczeniem adresata wielu norm prawnych ujętych w rozdziale 1a Ceny transferowe¹, szczególnie dotyczących obowiązków sprawozdawczych (przy założeniu, że konsekwencje w postaci szacowania dochodu mogą dotyczyć jedynie podatnika podatku dochodowego). Dodatkowo nie ma znaczenia rezydencja podatkowa podmiotu powiązanego, a więc może nim być zarówno podmiot krajowy, jak i zagraniczny, jeżeli łącząca relacja ma cechy, na które wskazują przepisy definiujące zależności. W praktyce identyfikacja podmiotów powiązanych przysparza wielu trudności, związanych tak z nieprecyzyjnym brzmieniem przepisów, jak i dostępem do informacji o wystąpieniu okoliczności, oznaczających powiązanie (szczególnie mając na uwadze relacje kreowane poprzez określone osoby fizyczne, nie zawsze oczywiste z perspektywy danej organizacji, np. osoby prawnej). Pomimo zasygnalizowanych problemów, na podmiotach, do których skierowane są przepisy dotyczące cen transferowych, spoczywa obowiązek dochowania w tym względzie należytej staranności.

2. Wywieranie znaczącego wpływu – możliwe konfiguracje. Kluczowym nośnikiem powiązania jest w aktualnym stanie prawnym wywieranie znaczącego wpływu.

¹ Rozdział 1a PDOPrU oraz odpowiednio rozdział 4b PDOFizU.

Znaczący wpływ może być wywierany przez jeden podmiot na drugi podmiot (bezpośrednio lub za pośrednictwem innych podmiotów, w sytuacjach wskazanych ustawą). Poniższy rysunek prezentuje pierwszą z możliwych sytuacji, w których parametr ten może być rozpatrywany, określaną mianem relacji pionowej (wertikalnej).

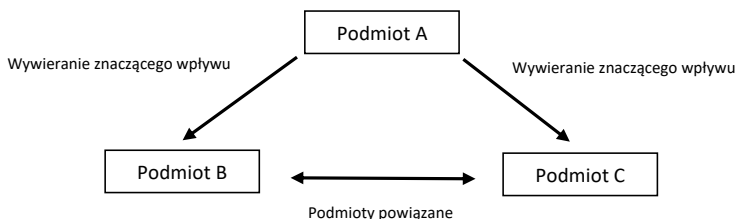
Schemat 1. Wywieranie znaczącego wpływu (powiązania wertykalne)



Źródło: Opracowanie własne.

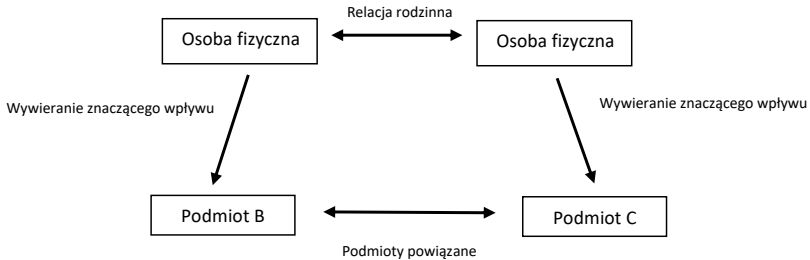
Może także zaistnieć sytuacja, gdy znaczący wpływ jest wywierany przez danego podatnika (czy jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej albo zagraniczny zakład) jednocześnie na dwa inne podmioty i w konsekwencji te dwa podmioty stają się względem siebie podmiotami powiązаныmi (tzw. powiązania poziome lub horyzontalne). Analogicznie traktowany jest przypadek, w którym członkowie tej samej rodziny (małżonkowie, krewni lub powinowaci do drugiego stopnia) jednocześnie wywierają znaczący wpływ na dwa podmioty, powodując zaistnienie między nimi powiązania.

Schemat 2a. Wywieranie znaczącego wpływu przez ten sam podmiot (powiązania horyzontalne)



Źródło: Opracowanie własne.

Schemat 2b. Wywieranie znaczącego wpływu przez członków jednej rodziny (powiązania horyzontalne)



Źródło: Opracowanie własne.

3. Wywieranie znaczącego wpływu – powiązania kapitałowe. Najczęstszym w praktyce przejawem wywierania znaczącego wpływu jest posiadanie udziału w kapitale innego podmiotu, jest ono też relatywnie najłatwiejsze do ustalenia. Ustawodawca przewidział, że zaangażowanie kapitałowe musi wynosić co najmniej 25%.

Wskazane kryterium powiązań zastosowanie znajdzie zasadniczo w odniesieniu do spółek kapitałowych, jak spółka z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółka akcyjna. Kapitał zakładowy takich podmiotów jest tworzony z wkładów wspólników wnoszonych do spółki (art. 152 oraz 302 KSH). Udział w kapitale jest „określoną kwotowo i wyrażoną cyfrą określającą nominalną część kapitału zakładowego, która musi mieć określoną wartość i nie powinna być wyrażona w ułamku. (...) Suma wartości nominalnej udziałów powinna odpowiadać wartości kapitału zakładowego”². Z tego powodu omawianego kryterium nie można zastosować w odniesieniu do spółek osobowych, jak spółka jawna, partnerska czy komandytowa, w przypadku których występuje udział kapitałowy wspólnika. Nie może być on jednak traktowany jak udział w spółce kapitałowej, nie może być przedmiotem obrotu, a przechodzi na inną osobę jedynie poprzez przeniesienie ogółu praw i obowiązków w spółce³.

W sytuacji, gdy udział jest posiadany za pośrednictwem innego podmiotu lub większej liczby podmiotów, należy prześledzić, jakie są wartości udziału kapitałowego wszystkich podmiotów uwzględnianych przy ustalaniu posiadania pośrednio udziału kapitałowego. W przypadku, gdy wszystkie wielkości udziałów łączących te podmioty są równe, przyjmuje się – jako wartość udziału pośredniego – wielkość udziału łączącego dowolne dwa podmioty spośród wszystkich podmiotów uwzględnianych przy usta-

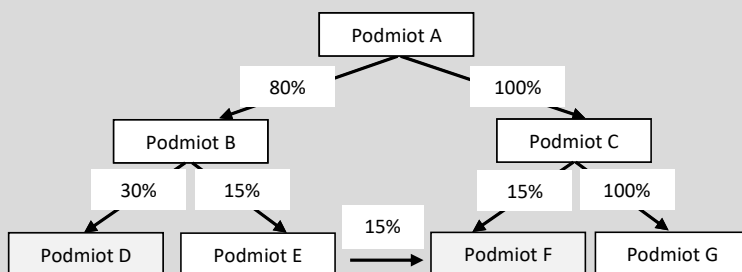
² A. Kidyba, w: A. Kidyba (red.), Komentarz aktualizowany do art. 1–300 Kodeksu spółek handlowych, Lex/el. 2019, kom. do art. 152.

³ Kryterium udziału w kapitale można natomiast rozważać w przypadku kapitału zakładowego spółki komandytowo-akcyjnej, w odniesieniu do którego stosuje się przepisy o spółce akcyjnej.

laniu posiadania pośrednio udziału. Jeśli wielkości te są różne, przyjmuje się najniższą wielkość udziału lub prawa łączącego podmioty, między którymi ustalana jest wielkość posiadanego pośrednio udziału. Dodatkowo ustawodawca założył sumowanie wielkości posiadanych pośrednio udziałów – w przypadku, gdy podmioty, między którymi wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa jest ustalana, łączy więcej niż jeden posiadany pośrednio udział.

Przykład

Schemat 3. Struktura podmiotów powiązanych



Źródło: Opracowanie własne.

Pośrednie zaangażowanie kapitałowe podmiotu A w podmiocie G wynosi 100% (gdyż wartość udziału kapitałowego podmiotu A w podmiocie C jest tożsama z wartością udziału kapitałowego podmiotu C w kapitale podmiotu G). Pośrednie zaangażowanie kapitałowe podmiotu A w podmiocie D wynosi 30%. Z uwagi bowiem na różnicę między wartością udziału bezpośredniego podmiotu A w kapitale podmiotu B (80%) a wartością udziału bezpośredniego podmiotu B w kapitale podmiotu D (30%), przyjmuje się jako wartość udziału pośredniego niższą z tych dwóch wartości. Z kolei wartość udziału pośredniego podmiotu A w kapitale podmiotu F wynosi 30% [jako suma wartości udziału pośredniego, posiadanego przez podmiot A w kapitale podmiotu F poprzez podmiot C (15%) oraz udziału pośredniego, posiadanego przez podmiot A w kapitale podmiotu F poprzez podmioty B oraz E (również 15%)].

4. Wywieranie znaczącego wpływu – prawa głosu w organach. Za przesłankę powiązania uznaje się również posiadanie bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25% udziału w prawach głosu w organach stanowiących, zarządzających lub kontrolnych. Z uwagi na wzmiankowaną szeroką definicję pojęcia podmiotu powiązanego, uwaga ustawodawcy została w tym przepisie skierowana na organy, jakie działają

1. W്യwieranie znaczącego wplywu – powiązania przez udział w kapitale...

w celu wykonywania zadań przez podmioty typu osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej. Organem stanowiącym jest, co do zasady, organ dysponujący uprawnieniami do przyjmowania wiążących rozstrzygnięć odnoszących się do całego takiego podmiotu. Organami zarządzającymi z kolei są organy wyposażone w kompetencje kierowania działalnością danego podmiotu, w tym reprezentowania go na zewnątrz. Prerogatywy do nadzoru nad działalnością osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej są przyznane organom kontrolnym.

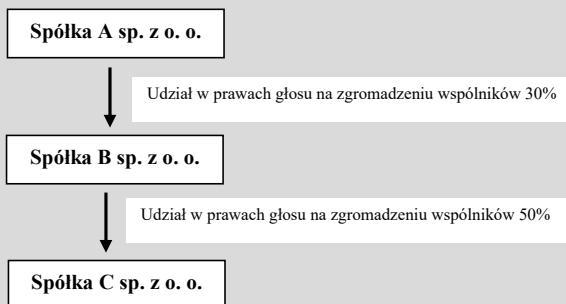
Istnienie łącznie kolegialnych organów wymienionych w przepisie jest typowe dla spółek kapitałowych, w których organem właścicielskim (stanowiącym) jest zgromadzenie wspólników (w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością) i walne zgromadzenie akcjonariuszy (w spółce akcyjnej), organem nadzorczym – rada nadzorcza (lub komisja rewizyjna), organem zarządzającym – zarząd. Weryfikowanie tego kryterium w odniesieniu do innych osób prawnych lub ewentualnie wyposażonych w organy jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, które także mogą wchodzić w relacje powiązania, przysparza w praktyce problemów. Należy bowiem badać prawa głosu w organach, których układ, kompetencje i skład odbiegają od tych właściwych dla spółek kapitałowych (np. organy stowarzyszenia, fundacji, szpitala, uczelni itp.). Wątpliwości może budzić zastosowanie przepisu do organów, które nie mają charakteru kolegiального (np. rektor uczelni), gdyż trudno w takich przypadkach mówić o posiadaniu praw głosu.

Spełnienie przesłanki posiadania praw głosu oznacza, że dany podmiot został wyposażony w prawa głosu na poziomie co najmniej 25% wszystkich praw głosu. Z uwagi na możliwość uprzywilejowania określonych udziałów (akcji) w spółkach kapitałowych może zaistnieć sytuacja, gdy dany wspólnik (akcjonariusz) posiada mniej niż 25% udziałów w kapitale, ale jednocześnie przekracza wskazany próg posiadanymi prawami głosu lub odwrotnie, jego prawa głosu zostały ograniczone na mocy umowy spółki poniżej 25% progu (mimo że udział kapitałowy osiąga 25%). Okoliczności te wymagają uwzględnienia przy badaniu przesłanki wartości udziału w prawach głosu.

Rozważania dotyczące ustalania wartości udziału pośredniego w głosach lub sumowania wartości udziałów pośrednich, analizowane w odniesieniu do przesłanki udziału kapitałowego, zachowują aktualność także dla praw głosu w organach stanowiących, zarządzających lub kontrolnych.

Przykład

Schemat 4. Przykładowa struktura powiązań poprzez prawa głosu



Źródło: Opracowanie własne.

Spółka A sp. z o. o. jest powiązania ze Spółką B sp. z o. o. bezpośrednio poprzez udział w prawach głosu na zgromadzeniu wspólników (posiadane 30% praw zapewnia osiągnięcie ustawowego progu co najmniej 25% wszystkich praw głosu). Analogiczne powiązanie wystąpi na linii Spółka B sp. z o. o. oraz Spółka C sp. z o. o. (50% praw głosu także przewyższa próg ustawowy). Jednocześnie Spółka A sp. z o. o. jest powiązania ze Spółką C sp. z o. o. pośrednio poprzez udział w prawach głosu na zgromadzeniu wspólników (pośrednio 30% praw głosu, co także zapewnia spełnienie przesłanki posiadania co najmniej 25% wszystkich praw głosu).

5. Wywieranie znaczącego wpływu – udział w zysku lub majątku. Kolejnym kryterium powiązania, opartym o zaangażowanie wyrażone procentowo, jest posiadanie bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25% udziałów lub praw do udziału w zyskach lub majątku lub ich ekspektatywy, w tym jednostek uczestnictwa i certyfikatów inwestycyjnych. Użyte przez ustawodawcę określenie „ekspektatywa” nie zostało doprecyzowane. Zgodnie z wykładnią językową, odwołując się do definicji słownikowej pojęcia, ekspektatywa to „oczekiwanie, nadzieja, perspektywa na coś”⁴. Analizując zastosowanie pojęcia, jako źródła relacji powiązania, należałoby przyjąć, że musi istnieć jakaś konstrukcja prawna, na mocy której dany podmiot może oczekiwać, w razie ziszczenia się określonych warunków, nabycia prawa do co najmniej 25% praw do zysku lub majątku innego podmiotu (innych podmiotów). Zatem ekspektatywa powinna wynikać z takiej podstawy, która wywołuje skutki prawne w postaci powstania definitywnego, zaskarżalnego zobowiązania (przykładowo umowa przedwstępna)⁵.

⁴ W. Doroszewski (red.), Słownik języka polskiego PWN, <http://sjp.pwn.pl>, dostęp: 10.1.2022 r.

⁵ W świetle takiego stanowiska należy odrzucić, jako przykład ekspektatywy praw, kreujących powiązanie, podpisanie przez podmioty listu intencyjnego. Jako oświadczenie woli stron, deklarację zawarcia

2. Wpływ osoby fizycznej na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych

W uzasadnieniu do ustawy, która wprowadziła omawiane kryterium powiązania⁶, ustawodawca wskazał, że ma ono na celu odzwierciedlenie rzeczywistości gospodarczej i obecności różnego rodzaju struktur w grupach kapitałowych (niekoniecznie opartych na udziale kapitałowym). Użyte przez ustawodawcę pojęcia „zysk” oraz „majątek” należy interpretować szeroko. Omawiane kryterium będzie zatem także zasadne w odniesieniu do udziału w zysku spółki niemającej osobowości prawnej, jest bowiem możliwe określenie jego procentowej wartości. Inną sytuacją kreuującą powiązanie będzie udzielenie pożyczki partycypacyjnej (np. celem finansowania inwestycji), jeśli wynagrodzenie pożyczkodawcy oraz jego wysokość są uzależnione od wystąpienia zysku pożyczkobiorcy z tej inwestycji i zarazem pożyczkodawca ma ekspektatywę udziału w zysku na poziomie co najmniej 25% tego zysku. Określenie prawa do partycypacji w majątku i stopnia tej partycypacji przysparza więcej wątpliwości. W świetle tej przesłanki za podmiot powiązany niewątpliwie uznać można fundusz inwestycyjny, przy założeniu posiadania bezpośrednio lub pośrednio jednostek uczestnictwa lub certyfikatów inwestycyjnych w takim funduszu w wartości co najmniej 25%, niemniej wynika to ze specyfiki funkcjonowania tej osoby prawnej. Często jednak uprawnienia do udziału w majątku wynikają pośrednio z innych praw, przykładowo udział w kapitale spółki z ograniczoną odpowiedzialnością niewątpliwie związany jest z nieskonkretyzowanym prawem do udziału w majątku spółki. Majątek takiej osoby prawnej jest jednak odrębny od majątku wspólników, nie mogą oni nim rozporządzać, a w razie likwidacji spółki w pierwszej kolejności służy zaspokojeniu wierzycieli spółki, a dopiero potem jest dzielony między wspólników. W takiej sytuacji wyznaczenie procentowego zaangażowania w majątku, co do zasady, nie jest możliwe i kryterium to nie powinno mieć zastosowania.

W przypadku występowania pośredniego udziału lub prawa do udziału w zyskach lub majątku lub ich ekspektatywy zastosowanie znajdują także omawiane szczegółowo na przykładzie powiązań kapitałowych reguły ustalania wartości udziału pośredniego.

2. Wpływ osoby fizycznej na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych

1. Wywieranie znaczącego wpływu przez osobę fizyczną. Kolejną przesłanką powiązania jest faktyczna zdolność osoby fizycznej do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną

umowy w przyszłości, nie kreuje on bowiem skutku prawnego w postaci powstania definitywnego, zaskarżalnego zobowiązania (por. wyr. SN z 6.10.2011 r., V CSK 425/10, Legalis).

⁶ Uzasadnienie do ustawy z 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r. poz. 2193 ze zm.), druk sejmowy Nr 2860, Sejm RP VIII kadencji.

nieposiadającą osobowości prawnej. W ustawie nie zostało doprecyzowane, co oznacza „wpływanie na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych”. W uzasadnieniu do ustawy wprowadzającej przepis⁷ ustawodawca wskazuje, że przejawem „decyzyjności” osoby fizycznej, o której mowa w regulacji, jest wskazywanie, kto będzie zasiadał w organach zarządzających lub nadzorujących u podatnika, podejmowanie decyzji o rezygnacji z części działalności, wprowadzeniu na rynek nowego produktu lub przejściu pewnego zakresu działalności od podmiotu powiązanego. Niewątpliwie należy katalog ten traktować jako wyliczenie przykładowe. Podobnie jak w przypadku definicji „transakcji kontrolowanej”, odwołującej się do działań o charakterze „gospodarczym”, także w analizowanym przepisie zastosowano określenie „gospodarczy” w odniesieniu do decyzji, na które faktyczny wpływ wywiera osoba fizyczna, nie precyzując sposobu interpretacji użytego pojęcia. Oznacza to możliwość zastosowania tego kryterium powiązania w szerokim zakresie, przy czym pewną wskazówkę mogą stanowić orzeczenia sądów administracyjnych czy interpretacje organów podatkowych, dotyczące transakcji kontrolowanej, w kontekście poszukiwania aktywności, jakie zostaną uznane za „gospodarcze”, w których to obszarach ujawnić się może sprawczość osoby fizycznej⁸.

Jak tłumaczy ustawodawca⁹, w tym przypadku powiązanie opiera się na istnieniu osoby fizycznej „mogącej w istotny sposób wpływać na kluczowe decyzje gospodarcze podejmowane przez podmiot, pomimo braku formalnego umocowania w organach stanowiących lub kontrolnych”. Jak należy sądzić, relacja łącząca osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej z osobą fizyczną powinna być relacją bezpośrednią i niesformalizowaną. Nawet jeśli jednak zamysł prawodawcy był taki, aby wzmiankowany podmiot nie zasiadał w organach osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej, to treść przepisu tego nie potwierdza. Jeśli danej osobie można przypisać faktyczną zdolność wpływu, scharakteryzowaną w regulacji, nie ma znaczenia okoliczność, czy jest to osoba zasiadająca w organach podmiotu¹⁰. Przykładowo można zatem za osoby wyposażone w faktyczną zdolność do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych przez spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością uznać członków jej zarządu (w szczególności w sytuacji kiedy czynności na rzecz spółki wykonywane są na podstawie aktu powołania i nie jest wypłacane wynagrodzenie), gdyż prowadzą one sprawy spółki i reprezentują spółkę, do czego obligują je przepisy. Wątpliwości może budzić, czy należy analizować wskazane kryterium w odniesieniu do osób fizycznych niezasiadających w organach osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, ale zajmujących kierownicze stanowiska, zgodnie z wewnętrzną strukturą organizacyjną danego pod-

⁷ *Ibidem*.

⁸ Por. przykładowo wyr. WSA w Poznaniu z 17.11.2020 r., I SA/Po 454/20, Legalis; odpowiedź MF na interpelację poselską z 22.8.2020 r., DCT2.054.1.2020, niepubl.

⁹ Uzasadnienie do ZmPDOFizU18PrOrdPU.

¹⁰ Podobnie *T. Kosieradzki*, Podmioty powiązane, w: *T. Kosieradzki, R. Piekarczyk, A. Rynkowska*, *Ceny transferowe 2019. Mechanizmy, dokumentacja, raportowanie*, Warszawa 2019, s. 66.

2. Wpływ osoby fizycznej na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych

miotu (np. dyrektor zarządzający, dyrektor działu handlowego, dyrektor działu zakupów itp.) lub umocowanych do czynności sądowych i pozasądowych, jakie są związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa (prokurent). Mając na względzie brzmienie przepisu, osoby pełniące funkcje kierownicze lub prokurenci są co do zasady wyposażeni w zdolność faktycznego wpływu na kluczowe decyzje gospodarcze. Znaczenie jednak będzie miał niewątpliwie rozpatrywany indywidualnie zakres kompetencji danej osoby, wynikający ze stosunku prawnego łączącego ją z osobą prawną lub jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej, zgodnie z zadaniami przypisanymi do danego stanowiska.

Przykład

Jan Kowalski nie zasiada w organach spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, ale piastuje stanowisko dyrektora zarządzającego. Zgodnie z wewnętrznym schematem organizacyjnym, opisem stanowiska oraz umową o pracę do jego kompetencji należy m.in. realizacja strategii przedsiębiorstwa, negocjowanie warunków z kluczowymi partnerami biznesowymi, nadzór nad finansami spółki, podejmowanie decyzji o inwestycjach oraz kierunkach rozwoju. *Jan Kowalski* będzie zatem osobą wyposażoną w faktyczną zdolność do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych przez osobę prawną.

Inną sytuacją, jaką można rozważyć z tej perspektywy, jest relacja między wspólnikiem spółki osobowej a spółką. Przykładowo w spółce jawnej wspólnik, będący osobą fizyczną, jest zobligowany do prowadzenia spraw spółki, zatem niewątpliwie jest wyposażony w faktyczną zdolność do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych przez tę organizację. W spółce komandytowej z kolei osobie będącej komandytariuszem nie można automatycznie przypisać takiego wpływu, gdyż z zasady nie ma ona prawa ani obowiązku prowadzenia spraw spółki.

Analizy wymaga także relacja omawianej przesłanki wpływu osoby fizycznej na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych przez osobę prawną w odniesieniu do pozostałych przesłanek powiązania. Przykładowo, wątpliwości mogą powstawać w odniesieniu do osób fizycznych zasiadających w organach nadzorczych (np. rada nadzorcza). Dyskusyjnym jest bowiem, czy samo członkostwo w radzie nadzorczej oznacza wzmiankowany, faktyczny wpływ na sprawy spółki, skoro organ ten co do zasady nie ma prawa wydawania zarządowi wiążących poleceń dotyczących prowadzenia spraw spółki¹¹. Przyjęcie takiego założenia oznaczałoby brak racjonalności ustawodawcy, który

¹¹ Zgodnie z interpretacją indywidualną Dyrektora KIS z 10.8.2020 r., 0111-KDIB1-2.4010.231.2020.2.BG, Legalis, członkowie rady nadzorczej osoby prawnej, nawet jeśli nie mają co najmniej 25% praw głosu w tym organie, są powiązani z osobą prawną poprzez posiadanie faktycznej zdolności do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych przez tę osobę prawną (a decyduje o tym samo bycie członkiem rady nadzorczej).

przewidział określony pułap udziału w prawach głosu w organach stanowiących, zarządzających i kontrolnych, wyznaczający powiązanie. Jeśli członkowie danego organu nie są automatycznie wyposażeni w faktyczną zdolność wpływu (a ma to zasadniczo miejsce tylko w przypadku zarządu), to należałoby kierować się kryterium posiadania co najmniej 25% praw głosu w tym organie. Oczywiście dopuścić należy interpretację, zgodną z którą członek rady nadzorczej, posiadający przykładowo 5% praw głosu w tym organie, który z uwagi na relacje osobiste wydaje polecenia członkom zarządu, faktycznie prowadzi spółkę, jest podmiotem powiązany (w takiej sytuacji powiązanie wynika jednak nie z zasiadania w organie, ale z faktycznej zdolności wpływu, niemającej w tym przypadku nic wspólnego z przynależnością do rady nadzorczej).

3. Powiązania rodzinne

1. Wywieranie znaczącego wpływu – powiązania rodzinne. Ostatnim z przypadków wywierania znaczącego wpływu jest pozostawanie w związku małżeńskim albo występowanie pokrewieństwa lub powinowactwa do drugiego stopnia. Zatem członkowie jednej rodziny, których łączy wzmiankowane w przepisie więzy, są podmiotami powiązanymi. W rezultacie w praktyce problematyka cen transferowych może pojawić się w ich relacjach, o ile będą realizować transakcje kontrolowane, mające wpływ na podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym (niekoniecznie w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, choć niewątpliwie będzie to najczęstszą sytuacją, gdy relacja rodzinna wzbudzi zainteresowanie organu podatkowego w kontekście zasady ceny rynkowej).

Przykład

Małżonkowie *Jan Kowalski* oraz *Anna Kowalska* są przedsiębiorcami. Każde z nich prowadzi jednoosobową działalność gospodarczą. Realizują między sobą transakcje sprzedaży towarów. W konsekwencji warunki tej współpracy między osobami pozostającymi w relacji małżeńskiej mogą być analizowane pod kątem zgodności z zasadą ceny rynkowej.

4. Spółka niemająca osobowości prawnej i jej wspólnicy

1. Spółka niemająca osobowości prawnej i jej wspólnicy. Kolejną przesłanką powiązania, jednakże nie opartą o wywieranie znaczącego wpływu, jest relacja między spółką niemającą osobowości prawnej a jej wspólnikiem. Sama zatem okoliczność przystąpienia do takiej spółki kreuje wzajemną zależność. Określenie, które spółki niema-

5. Powiązania między wspólnikami spółki niemającej osobowości prawnej

jące osobowości prawnej powinny być brane pod uwagę, przysparza pewnych trudności, z uwagi na brak zdefiniowania tego pojęcia przez ustawodawcę. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych posługują się określeniem „spółka niemająca osobowości prawnej”, ale także definiują pojęcie „spółki niebędącej osobą prawną”¹². Określenia te nie są jednak równoznaczne. Jak należy ocenić, analizując zapisy ustaw i umiejscowienie w nich tych pojęć, sformułowanie: „spółka niemająca osobowości prawnej” jest pojęciem szerszym i mieści w sobie także jednostki określane jako „spółki niebędące osobą prawną” (które zatem należy ocenić jako pojęcie węższe, ograniczające się do spółek niemających osobowości prawnej będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych). Zgodnie z KSH, spółkami handlowymi, które nie posiadają osobowości prawnej, są: spółka jawna, spółka partnerska, spółka komandytowa, spółka komandytowo-akcyjna i w opinii autorki wspólnicy wszystkich tych spółek powinni być traktowani jako podmioty z nimi powiązane (niezależnie od np. udziału kapitałowego, sumy komandytowej czy prawa do udziału w jego zysku danego wspólnika oraz okoliczności, czy dana spółka jest podatnikiem podatku dochodowego czy też nie). Odnotowania natomiast wymaga, że choć relacja wspólnik – spółka niemająca osobowości prawnej z automatu oznacza powiązanie, niewątpliwie nie jest to jedyne kryterium, jakie może być rozpatrywane na tej linii. Jak już uprzednio wskazywano, może także mieć miejsce przykładowo wywieranie znaczącego wpływu przez wspólnika poprzez posiadanie co najmniej 25% praw do udziału w zysku spółki. Okoliczność ta jest szczególnie istotna wobec faktu, że kryterium udziału w zysku dotyczy także relacji pośrednich.

Przykład

A (sp. z o. o.) jest wspólnikiem B (spółka jawna), wyposażonym w udział w zysku tej spółki w wartości 30%. B (spółka jawna) jest wspólnikiem C (spółka jawna), w której posiada udział w zysku w wartości 25%. Uznać należy, że A (sp. z o. o.) jest powiązana z C (spółka jawna), pośrednio przez B (spółka jawna) (posiada pośredni udział w zysku w wartości 25%).

5. Powiązania między wspólnikami spółki niemającej osobowości prawnej

1. Powiązania między wspólnikami spółek niemających osobowości prawnej.

Analizując kryterium powiązania między spółką niemającą osobowości prawnej a jej

¹² Przykładowo spółka komandytowa mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Polski, por. art. 4a pkt 14 PDOPrU oraz art. 5a pkt 26 PDOFizU.

wspólnikami rozważyć można także, czy bycie wspólnikiem takiej spółki oznacza automatycznie powiązanie również z innymi wspólnikami (przy założeniu braku spełnienia innych przesłanek powiązania). Literalne brzmienie przepisu wskazuje, jako powiązane, z jednej strony spółkę niemającą osobowości prawnej, z drugiej strony jej wspólników. Brak zatem wyrażonego wprost w ustawie powiązania między wspólnikami takiej spółki. Jeśli więc między takimi wspólnikami dojdzie do transakcji, nie będzie to transakcja kontrolowana, z którą wiązałyby się obowiązki dokumentacyjne. Zwrócić natomiast należy uwagę na kierunek interpretacji przepisu, wyrażony w interpretacjach organów podatkowych. Zgodnie z nim, wspólnicy spółki niemającej osobowości prawnej podejmują decyzję najważniejszą, czyli decyzję o jej utworzeniu. Tym samym uczestniczą w jej zarządzaniu, wywierając wpływ na decyzje gospodarcze jednostki. Zdaniem organu przesądza to o istnieniu powiązań o charakterze ustrojowym między wspólnikami spółki osobowej, niemającej osobowości prawnej¹³. Z poglądem tym można polemizować, gdyż brzmienie przepisu wyraźnie koncentruje się na relacji między spółką niemającą osobowości prawnej z jednej strony a jej wspólnikami z drugiej strony. Organ nie uargumentował odpowiednio, w jaki sposób decyzja o utworzeniu spółki przekłada się na udział w zarządzaniu danego wspólnika, a w efekcie na powiązanie o charakterze ustrojowym między wspólnikami spółki osobowej.

6. Zagraniczny zakład

1. Powiązania z zagranicznym zakładem. Powiązanie powstanie także na linii jednostka macierzysta a jej zagraniczny zakład. W tej sytuacji także nie ma konieczności rozpatrywania przesłanki wywierania znaczącego wpływu. Artykuł 4a pkt 11 PDOPrU (odpowiednio art. 5a pkt 22 PDOFizU) definiuje pojęcie zagranicznego zakładu, określając, że może być nim stała placówka rezydenta danego kraju na terytorium innego państwa, ale także plac budowy prowadzony na terytorium tego innego państwa czy nawet osoba, która w imieniu i na rzecz podmiotu mającego siedzibę lub zarząd na terytorium jednego państwa działa na terytorium innego państwa (z zastrzeżeniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania). Jest to zatem instytucja prawa podatkowego, a niekoniecznie istniejące za granicą przedsiębiorstwo czy oddział. Jak tłumaczy ustawodawca¹⁴, „pojęcie zakładu można uoższamniać zarówno z przedsiębiorcą, który działa poza granicami państwa będącego miejscem jego zamieszkania albo siedziby (ujęcie podmiotowe), jak i z przedsiębiorstwem, czyli zespołem składników osobowych, mate-

¹³ Por. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 26.2.2021 r., 0114-KDIP2-2.4010.363.2020.1.RK, Legalis; interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 26.2.2021 r., 0114-KDIP2-2.4010.359.2020.1.AS, Legalis; interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 26.2.2021 r., 0114-KDIP2-2.4010.357.2020.1.AS, Legalis; interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 26.2.2021 r., 0114-KDIP2-2.4010.361.2020.1.JG, Legalis.

¹⁴ Uzasadnienie do ZmPDOFizPrOrdPU18.

8. Powiązania według stanu prawnego obowiązującego od 1.1.2022 r.

rialnych, niematerialnych, wykorzystywanych przez tego przedsiębiorcę w działalności zagranicznej, np. placem budowy (ujęcie przedmiotowe). W niniejszej ustawie używając w kontekście zagranicznego zakładu pojęcia podmiot rozumie się oba ujęcia tego zagadnienia (zarówno podmiotowe jak i przedmiotowe)”.

7. Sztuczne relacje

1. Powiązania zaistniałe w wyniku „sztucznych” relacji. Dodatkowo, jeżeli między podmiotami występują relacje, które nie są ustanawiane lub utrzymywane w uzasadnionych przyczynach ekonomicznych, w tym mające na celu manipulowanie strukturą właścicielską lub tworzenie cyrkularnych struktur właścicielskich, to podmioty, między którymi występują takie relacje, uznaje się za podmioty powiązane. Przepis ten stanowi klauzulę antyabuzywną, ukierunkowaną na objęcie przepisami dotyczącymi cen transferowych struktur właścicielskich związanych głównie z tzw. optymalizacją podatkową, często o zasięgu międzynarodowym, tworzoną sztucznie, aby w świetle przepisów nie powstało powiązanie. Przykłady sytuacji, które mogą być podstawą zastosowania przepisu to firmanctwo, czyli działanie danej osoby pod szyldem (firmą) innego podmiotu, aby nie ujawnić osoby faktycznie prowadzącej działalność, czy powiązania o charakterze cyrkularnym, stanowiące w istocie powiązania ze samym sobą. Korzystając z tego przepisu, organ podatkowy może rozpoznać powiązanie nawet w sytuacji, gdy nie zaistnieją przesłanki powiązań, takie jak wywieranie znaczącego wpływu, bycie wspólnikiem spółki niemającej osobowości prawnej czy występowanie zagranicznego zakładu.

8. Powiązania według stanu prawnego obowiązującego od 1.1.2022 r.

1. Stan prawny od 1.1.2022 r. Z dniem 1.1.2022 r. zmodyfikowano kryterium powiązania między wspólnikiem spółki osobowej a taką spółką. Zgodnie z art. 11a ust. 1 pkt 4 lit. c, ca oraz cb PDOPrRU (odpowiednio art. 23m ust. 1 pkt 4 lit. c, ca oraz cb PDFizU) za podmioty powiązane uznaje się:

- 1) spółkę niebędącą osobą prawną i jej wspólnika, lub
- 2) spółkę komandytową i spółkę komandytowo-akcyjną, mające siedzibę lub zarząd na terytorium Polski i jej komplementariusza, lub
- 3) spółkę jawną, mającą siedzibę lub zarząd na terytorium Polski, będącą podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych i jej wspólnika.

Zmiana określenia „spółka niemająca osobowości prawnej” (funkcjonującego w przepisie do dnia 31.12.2021 r.) na „spółka niebędąca osobą prawną” oznacza dopre-

cyzowanie, że chodzi o te spółki osobowe, które nie są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych. Przede wszystkim będą to spółki jawne niebędące podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych oraz spółki partnerskie.

W odniesieniu do polskich spółek komandytowych i spółek komandytowo-akcyjnych powiązanie będzie występowało automatycznie między taką spółką a jej komplemmentariuszem, odpowiadającym za zobowiązania spółki bez ograniczeń. Nie będzie natomiast powstawało automatycznie na linii spółka a jej komandytariusz/akcjonariusz.

Dodatkowo w przepisie zastąpiono słowo „wspólników” w liczbie mnogiej (używane do końca 2021 r.) przez „wspólnik” w liczbie pojedynczej. Jak tłumaczy ustawodawca w uzasadnieniu do ustawy, która tę zmianę wprowadziła¹⁵, miało to na celu podkreślenie, że powiązanie zachodzi między spółką niebędącą osobą prawną a każdym z jej wspólników odrębnie.

Ponadto ustawodawca postanowił uznać za wywieranie znaczącego wpływu posiadanie udziałów lub praw do udziału nie tylko w zyskach, ale i w stratach. Zatem jeśli dany podmiot będzie posiadał bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25% udział w stratach innego podmiotu, powstanie między nimi relacja powiązania.

Pytanie: W jaki sposób zabezpieczyć podmiot przed ryzykiem uznania podmiotu za powiązany?

Odpowiedź: Należyta staranność np. w formule pozyskiwania oświadczeń od członków organów zarządzających o ich powiązaniach rodzinnych, kapitałowych, wywieraniu znaczącego wpływu na kontrahentów podmiotu. Wprowadzenie procedury okresowej aktualizacji oświadczeń.

Scharakteryzowane przesłanki powiązania oznaczają konieczność weryfikacji różnego rodzaju relacji danego podmiotu. Jest to szczególnie skomplikowane w przypadku osób prawnych lub jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej. Mogą one nie dysponować wiedzą o zależnościach, wykraczających poza najbardziej oczywiste powiązania kapitałowe, przykładowo kreowanych przez osoby fizyczne, czy te wpływające formalnie na dany podmiot, z racji piastowania stanowisk, czy też nieformalnie (poprzez faktyczną zdolność do wpływania na kluczowe decyzje). Z tej perspektywy zasadnym jest systematyczne sprawdzanie, czy nie zachodzą okoliczności powiązania, poczynając od tych relatywnie najprostszych do weryfikacji (np. relacje kapitałowe, posiadanie praw głosu w organach, posiadanie zagranicznego zakładu, bycie wspólnikiem spółki niemającej osobowości prawnej), poprzez zbadanie praw do udziału w zyskach lub majątku, na powiązaniach poprzez osoby fizyczne (z osobami fizycznymi) skończywszy.

¹⁵ Uzasadnienie do ZmPDOFizPrU21.

8. Powiązania według stanu prawnego obowiązującego od 1.1.2022 r.

Rekomendowanym sposobem ograniczającym ryzyko może być wprowadzenie wewnętrznych procedur, zakładających powinność składania okresowych oświadczeń, której adresatem będą w szczególności następujące osoby fizyczne:

- 1) zasiadające w organach osób prawnych lub jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej;
- 2) pełniące funkcje zarządcze, nadzorcze, kontrolne;
- 3) będące wspólnikami spółek niemających osobowości prawnej¹⁶.

W oświadczeniu dana osoba zobligowana będzie poinformować o swoim (lub członków swojej najbliższej rodziny) zaangażowaniu w innym podmiocie (czy to kapitałowym, czy poprzez uczestnictwo w organach, sprawowanie funkcji zarządzających, nadzorczych lub kontrolnych, bycie wspólnikiem spółki niemającej osobowości prawnej, faktyczną zdolność wpływu itp.). W razie zmiany jakichkolwiek okoliczności, mających wpływ na powiązanie, adresaci obowiązku oświadczeń powinni być także zobligowani do ich aktualizacji¹⁷.

¹⁶ Por. *J.F. Mika*, Klasyfikacja podmiotów jako podmioty powiązane, w: *J.F. Mika* (red.), *Ceny transferowe w czasie kryzysu*, Warszawa 2020, s. 218.

¹⁷ Konstruując tego rodzaju powinności, należy uwzględnić jednak przepisy prawa pracy (dotyczące pracowników, którzy mieliby wypełniać oświadczenia) oraz przepisy dotyczące ochrony danych osobowych osób fizycznych, zobligowanych do składania takich oświadczeń.

[Przejdź do księgarni →](#)