



Identyfikacja powiązań a implikacje podatkowe

ZNACZNIK

TP

1

Wstęp

Prawidłowe ustalenie czy kontrahent, z którym realizowane są transakcje, stanowi podmiot powiązany w rozumieniu prawa podatkowego odgrywa niezwykle istotną rolę z perspektywy określonych obowiązków nałożonych na podatnika.

Powyższe potwierdzają zarówno zmieniające się w ostatnich latach regulacje dotyczące cen transferowych, jak i wprowadzony od niedawna wymóg oznaczania niektórych transakcji kodem „TP”.

Co za tym idzie, **transakcje realizowane pomiędzy podmiotami powiązanymi wzbudzają aktualnie niewątpliwie duże zainteresowanie po stronie fiskusa.**

Niniejszy Przewodnik, dedykowany głównie jest dla Działów Księgowo- Finansowych i ma na celu przybliżenie rodzaju wstępujących powiązań, a także wskazanie podstawowych implikacji, jakie niesie ich zidentyfikowanie na gruncie znacznika „TP” oraz ustalenia obowiązku dokumentacyjnego cen transferowych.

W razie dalszych pytań, pozostajemy do dyspozycji.
Zespół BG TAX & LEGAL

Wioleta Biel

Prezes zarządu / doradca podatkowy



Wojciech Gandurski

Partner zarządzający / radca prawny



2

Czym są powiązania w rozumieniu prawa podatkowego

Definicja podmiotów powiązanych znajduje się zarówno w ustawie o podatku VAT, jak i w ustawach o podatkach dochodowych (PIT/CIT).

Zgodnie z ustawą o VAT, poprzez powiązania należy rozumieć:

- powiązania w rozumieniu ustaw PIT/CIT;
- powiązania wynikające ze stosunku pracy;
- powiązania wynikające ze stosunku przysposobienia.

W związku z tym, że Rozporządzenie¹ odwołuje się tylko do powiązań w rozumieniu ustaw o podatkach dochodowych, należy uznać, że jedynie tego typu powiązanie może być równoznaczne z obowiązkiem stosowania oznaczenia „TP” w ewidencji podatnika.

Co także istotne, identyfikacja powiązań na gruncie ustaw PIT/CIT jest także kluczowa z perspektywy ustalenia ewentualnych obowiązków na gruncie cen transferowych. Mając na uwadze powyższe, opracowanie skupia się na definicji podmiotów powiązanych w rozumieniu ustaw o podatkach dochodowych, gdyż jest ona istotna zarówno z perspektywy oznaczenia TP, jak i regulacji dotyczących cen transferowych.

W pierwszej kolejności należy wskazać, że definicja podmiotów powiązanych na gruncie ustaw o podatkach dochodowych (PIT/CIT) ma w zasadzie analogiczne brzmienie.

Poprzez powiązania należy rozumieć określone relacje występujące pomiędzy danymi podmiotami, które sprawiają, że podmioty te wypełniają definicje podmiotów powiązanych.

Sformułowanie „podmioty powiązane” oznacza:

- podmioty, z których jeden podmiot wywiera znaczący wpływ na co najmniej jeden inny podmiot
lub
- podmioty, na które wywiera znaczący wpływ:
 - ten sam inny podmiot
 - lub
 - małżonek, krewny lub powinowaty do drugiego stopnia osoby fizycznej wywierającej znaczący wpływ na co najmniej jeden podmiot
 - lub
- spółkę niemającą osobowości prawnej i jej wspólników
lub
- podatnika i jego zagraniczny zakład, a w przypadku podatkowej grupy kapitałowej - spółkę kapitałową wchodzącą w jej skład i jej zagraniczny zakład.

¹ Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z 15.10.2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (§ 10 ust. 4 pkt 3).



Na tle definicji podmiotów powiązanych niezbędne jest także przybliżenie, czym w rozumieniu ustawodawcy jest „*wywieranie znaczącego wpływu*”, które to należy rozumieć jako:

- posiadanie bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25%:
 - udziałów w kapitale
 - lub
 - praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających
 - lub
 - udziałów lub praw do udziału w zyskach lub majątku lub ich ekspektatywy, w tym jednostek uczestnictwa i certyfikatów inwestycyjnych
 - lub
- **faktyczną zdolność osoby fizycznej do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej**
- lub
- pozostawanie w związku małżeńskim albo występowanie pokrewieństwa lub powinowactwa do drugiego stopnia.

Ustawodawca na potrzeby identyfikacji powiązań zdecydował się także na zdefiniowanie, czym jest pośrednie posiadanie udziałów lub praw, wskazując, że oznacza to sytuację, w której jeden podmiot posiada w drugim podmiocie udział lub prawo za pośrednictwem innego podmiotu lub większej liczby podmiotów, przy czym wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa odpowiada:

- wielkości udziału albo prawa łączącego dowolne dwa podmioty spośród wszystkich podmiotów uwzględnianych przy ustalaniu posiadania pośrednio udziału lub prawa - w przypadku, gdy wszystkie wielkości udziałów lub praw łączących te podmioty są równe;
- najniższej wielkości udziału lub prawa łączącego podmioty, pomiędzy którymi wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa jest ustalana - w przypadku, gdy wielkości udziałów lub praw łączących te podmioty są różne;
- sumie wielkości posiadanych pośrednio udziałów lub praw - w przypadku, gdy podmioty, pomiędzy którymi wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa jest ustalana, łączy więcej niż jeden posiadany pośrednio udział lub prawo.

Końcowo ustawodawca wprowadził także regulacje, która mówi, że jeżeli pomiędzy podmiotami występują relacje, które nie są ustanawiane lub utrzymywane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, w tym mające na celu manipulowanie strukturą właścicielską lub tworzenie cyrkularnych struktur właścicielskich, to podmioty, pomiędzy którymi występują takie relacje, uznaje się za podmioty powiązane.



3

Przykłady powiązań na gruncie definicji

W związku z tym, że ustawowa definicja podmiotów powiązanych może wzbudzać wiele wątpliwości na gruncie prawidłowego zidentyfikowania ewentualnych powiązań, poniżej problematyka ta została przedstawiona w formie przykładów.

Przykład 1

Spółka A posiada 30% nieuprzywilejowanych udziałów w kapitale Spółki B.

W związku z tym, że Spółka A posiada co najmniej 25% udziałów w kapitale Spółki B (w tym wypadku 30%), Spółki A i B stanowią podmioty powiązane kapitałowo w rozumieniu prawa podatkowego.

Przykład 2

Spółka A posiada 100% udziałów w kapitale Spółki B, która to z kolei posiada 40% udziałów w kapitale Spółki C.

W związku z tym, że Spółka A jest jedynym udziałowcem Spółki B to podmioty te są ze sobą bezpośrednio powiązane kapitałowo w rozumieniu prawa podatkowego. Analogiczne wnioski płyną z powiązań pomiędzy Spółką B i C, gdyż występuje między nimi bezpośrednio powiązanie kapitałowe wynoszące co najmniej 25% (w tym wypadku 40%). Dodatkowo jednak, Spółka A i C także stanowią podmioty powiązane kapitałowo, z tym że w sposób pośredni (poprzez Spółkę B).

Przykład 3

Spółka A posiada w Spółce B 20% nieuprzywilejowanych udziałów (brak przy tym innych powiązań). W obu jednak Spółkach 50% udziałów posiada Spółka C.

W związku z tym, że Spółka A posiada w Spółce B poniżej 25% udziałów wydawać by się mogło, że podmioty te nie są ze sobą powiązane w rozumieniu prawa podatkowego. Jednakże, dodatkowo na Spółki A i B znaczący wpływ wywiera ten sam podmiot tj. Spółka C - posiadając po 50% udziałów w Spółkach A i B. W związku z tym należy uznać, że powiązanie podatkowe występuje nie tylko w relacji Spółki C ze Spółkami A i B, ale także pomiędzy Spółkami A i B.

Przykład 4

Spółka A posiada w Spółce B 15% udziałów, przy czym udziały te jako jedyne są uprzywilejowane co do głosu, gdyż na każdy udział przypadają trzy głosy.

W związku z tym, że Spółka A posiada w Spółce B jedynie 15% udziałów w kapitale, wydawać by się mogło, że podmioty te nie są ze sobą powiązane w rozumieniu prawa podatkowego. Jednakże, w związku z tym, że udziały Spółki A są uprzywilejowane co do głosu, to Spółka A posiada co najmniej 25% praw głosów w ogarnie stanowiącym Spółki B (w tym wypadku 45%). Co za tym idzie, Spółki A i B stanowią podmioty powiązane w rozumieniu prawa podatkowego.



Przykład 5

Spółka A posiada w Spółce B 20% udziałów, przy czym udziały te jako jedyne są uprzywilejowane w zakresie dywidendy tj. na udziały uprzywilejowane przypada 150% kwoty, która przysługuje na udział nieuprzywilejowany w ten sposób.

W związku z tym, że Spółka A posiada w Spółce B jedynie 20% udziałów w kapitale, wydawać by się mogło, że podmioty te nie są ze sobą powiązane w rozumieniu prawa podatkowego. Jednakże, w związku z tym, że udziały Spółki A są przywilejowane co do dywidendy to Spółka A posiada co najmniej 25% praw do udziału w zyskach Spółki B (w tym przypadku 30%).

Przykład 6

Pomiędzy Spółkami A i B nie występują żadne powiązania kapitałowe, lecz jednymi członkami Zarządu wyżej wskazanych Spółek jest Pan Kowalski

W związku z tym, że w skład organu zarządzającego Spółkami A i B wchodzi ta sama osoba fizyczna tj. Pan Kowalski, wywiera on znaczący wpływ w rozumieniu przepisów zarówno na Spółkę A, jak i na Spółkę B. Stąd też należy uznać, że Spółki A i B stanowią podmioty powiązane w rozumieniu prawa podatkowego.

Przykład 7

Spółka jawna A dokonuje transakcji sprzedażowej z jednym z jej dwóch wspólników tj. z Panem Kowalskim.

W związku z tym, że poprzez powiązanie należy rozumieć także spółkę nieposiadającą osobowości prawnej (w tym wypadku spółkę jawną) oraz jej wspólników, to Spółka jawna A oraz Pan Kowalski stanowią podmioty powiązane w rozumieniu prawa podatkowego.

Przykład 8

Spółka A dokonuje transakcji sprzedażowej z Panem Kowalskim- jej jednym członkiem zarządu. W związku z tym, że Pan Kowalski wchodzi w skład organu zarządzającego Spółką A, a ponadto niewątpliwie ma także faktyczną zdolność do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych przez Spółkę A, Spółka A oraz Pan Kowalski stanowią podmioty powiązane w rozumieniu prawa podatkowego.

Co istotne, analogiczna konkluzja miałaby co do zasady miejsce, jeśli sprzedaż w niniejszym przykładzie miałaby miejsce na rzecz prokurenta Spółki A - gdyż (z uwagi na prokurę) ma on zazwyczaj faktyczną zdolność do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych przez Spółkę A.



Przykład 9

Pan Kowalski, działający w ramach jednoosobowej działalności gospodarczej, dokonał transakcji sprzedażowej na rzecz ojca swojej żony (teścia).

W związku z tym, że pomiędzy Panem Kowalskim a jego teściem występuje powinowactwo I stopnia w linii prostej, to Pan Kowalski oraz jego teść stanowią podmioty powiązane w rozumieniu prawa podatkowego.

Co także istotne na tle niniejszego przykładu: powiązanie mało by dalej miejsce nawet gdyby małżeństwo Pana Kowalskiego z córką teścia ustało.

Podkreślamy także, że powiązanie rodzinne w rozumieniu prawa podatkowego występuje w przypadku:

- małżeństwa
- występowania pokrewieństwa do II stopnia;
- występowania powinowactwa do II stopnia.

Pokrewieństwo do II stopnia to relacja typu:

- syn, córka, ojciec, matka (I stopień w linii prostej), dziadek, babcia, wnuki (II stopień w linii prostej), rodzeństwo (II stopień w linii bocznej);

Powinowactwo do II stopnia to relacja typu:

- teść, teściowa, zięć, synowa (I stopień w linii prostej), szwagier, szwagierka (II stopień w linii bocznej);

Przykład 10

Spółka A dokonuje transakcji sprzedażowej z Panem Kowalskim- Dyrektorem Finansowym Spółki A, który to nie zasiada w żadnym organie Spółki A, nie jest jej prokurentem, ani nie jest jej współnikiem.

W związku z tym, że Pan Kowalski nie jest członkiem żadnego organu Spółki, jej prokurentem, ani współnikiem, wydawać by się mogło, że w niniejszym przykładzie powiązanie w rozumieniu prawa podatkowego mogłoby nie wystąpić (w szczególności, że na potrzeby oznaczenia TP Rozporządzenie nie odsyła do powiązań wynikających ze stosunku pracy). Jednakże w tym wypadku, z uwagi na wysokie stanowisko Pana Kowalskiego, jakie zajmuje w Spółce A, istnieje duże ryzyko uznania, że posiada on faktyczną zdolność do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych przez Spółkę A.

Co za tym idzie, często uznaje się, że Spółka A oraz jej Dyrektor Finansowy są podmiotami powiązanymi w rozumieniu prawa podatkowego- bez względu, czy Pan Jan Kowalski pełni funkcje Dyrektora Finansowego w ramach stosunku pracy, czy też współpracuje ze Spółką A w relacji B2B.

W tym kontekście należy podkreślić, że przesłanka zdolności do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych ma mieć charakter faktyczny, a więc literalnie jej wystąpienie nie musi się wiązać nawet z istnieniem jakiegokolwiek umocowania prawnego.

To podatnik jest zobligowany do oceny, czy poszczególne osoby związane z danym przedsiębiorstwem rzeczywiście spełniają kryterium zdolności do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych. Powyższe oznacza równolegle, że nie powinno się automatycznie traktować wszystkich osób zatrudnionych na stanowiskach kierowniczych jako podmioty powiązane, lecz w każdym przypadku zbadać ich faktyczne oddziaływanie na przedsiębiorstwo.



4

Transakcje pomiędzy podmiotami powiązаныmi w kontekście oznaczenia „TP”

Kod „TP” ma zastosowanie przede wszystkim do transakcji sprzedaży- zarówno w przypadku sprzedaży dokumentowanej fakturą VAT jak i dowodem wewnętrznym.

Wśród transakcji, do których oznaczenie TP znajduje zastosowanie należy wymienić:

- odpłatną dostawę towarów (jak również darowizny zrównane z odpłatnymi dostawami towarów na mocy art. 7 ust. 2 VAT);
- odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju (w tym czynności o jakich mowa w art. 8 ust. 2 VAT, które podlegają opodatkowaniu);
- eksport towarów;
- eksport usług,
- wewnątrzwspólnotową dostawę towarów.

W związku z tym, że kod TP jest wykazywany po stronie ewidencji VAT sprzedaży – będzie miał również zastosowanie do niektórych transakcji zakupu w przypadku, których wystąpi podatek VAT należny, będą nimi:

- import towarów,
- wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów,
- import usług,
- dostawa towarów, dla której podatnikiem jest nabywca.

Co istotne, zgodnie z wyjaśnieniami ocena istnienia powiązań, która to wpływa na obowiązek stosowania oznaczenia „TP” powinna się odbywać ma moment dostawy towaru / wykonania usługi (względnie otrzymania zaliczki bądź przedpłaty w przypadku tzw. faktur zaliczkowych).

Warte także podkreślenia, iż regulacje nakazujące stosowanie oznaczenia „TP” nie przewidują (w przeciwieństwie do regulacji dotyczących cen transferowych) żadnego progu wartości transakcji, który to zwalniałby z obowiązku stosowania tego znacznika. Co za tym idzie, nawet dokonanie transakcji za przysłowiową złotówkę może być równoznaczne z obligatoryjnym stosowaniem oznaczenia „TP”.



5

Podmioty powiązane w kontekście obowiązku dokumentacyjnego cen transferowych

Dokonywanie transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi może wiązać się z obowiązkiem sporządzenia dokumentacji cen transferowych.

Na podstawie obowiązujących od 1 stycznia 2019 roku regulacji, lokalna dokumentacja cen transferowych jest sporządzona dla transakcji kontrolowanej (tj. dokonywanej pomiędzy podmiotami powiązаныmi w rozumieniu prawa podatkowego) o charakterze jednorodnym, której wartość, pomniejszona o podatek od towarów i usług, przekracza w roku obrotowym następujące progi dokumentacyjne:

- 10 000 000 zł - w przypadku transakcji towarowej;
- 10 000 000 zł - w przypadku transakcji finansowej;
- 2 000 000 zł - w przypadku transakcji usługowej;
- 2 000 000 zł - w przypadku innej transakcji niż wyżej wymienione.

Zatem sam fakt realizacji transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi nie jest równoznaczny z zaistnieniem obowiązku dokumentacyjnego - o ile wartość transakcji nie przekracza wyżej wskazanych progów.

Warte podkreślenia, że progi dokumentacyjne są ustalane odrębnie dla:

- każdej transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym niezależnie od przyporządkowania transakcji kontrolowanej do transakcji towarowych, finansowych, usługowych albo innych transakcji;
- strony kosztowej i przychodowej.

Jednakże wartość transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym jest ustalana bez względu na liczbę dokumentów księgowych, dokonanych lub otrzymanych płatności oraz podmiotów powiązanych, z którymi zawierana jest transakcja kontrolowana.

Przy ocenie, czy transakcja kontrolowana ma charakter jednorodny, uwzględnia się:

- jednolitość transakcji kontrolowanej w ujęciu ekonomicznym
- kryteria porównywalności;
- metody weryfikacji cen transferowych
- inne istotne okoliczności transakcji kontrolowanej.



Co jednak istotne, obecne regulacje przewidują także sytuacje, gdy kontrolowane transakcje nie są objęte obowiązkiem sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, pomimo przekroczenia progów dokumentacyjnych. Dotyczy to przede wszystkim tzw. „transakcji krajowych”, o ile strony transakcji spełnią określone przepisami warunki (w tym m. in. warunek nieponiesienia straty podatkowej).



Jak sobie radzić?

W związku z licznymi wątpliwościami, które wzbudza pojęcie „podmiotów powiązanych” dobrym rozwiązaniem może okazać się wdrażanie określonych procedur, mających za zadanie obniżyć ryzyko błędnych zachowań podatnika.

Bieżąca analiza potencjalnych powiązań i związane z nimi obowiązki nakładane aktualnie na podatników mogą skutecznie przełożyć się na wykazywanie się przez przedsiębiorców należytą starannością, która w obecnym stanie prawnym nabiera na znaczeniu.

