

# Podmioty powiązane – na co zwrócić Uwagę?

Natalia Stoch-Mika

## Podmioty powiązane definicja CIT/PIT

---

- 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, lub
- spółkę komandytową, lub komandytowo-akcyjną i jej komplementariusza
- podatnika i jego zagraniczny zakład, a w przypadku podatkowej grupy kapitałowej - spółkę kapitałową wchodzącą w jej skład i jej zagraniczny zakład

## Wywieranie znaczącego wpływu

---

- 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, stratach, lub majątku, lub ich ekspektatywy, w tym jednostek
- **posiadanie i kontrola dywidend, dywidend inwestycyjnych lub pozostałych przychodów z tytułu dywidend**
- **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.**

# Bezpośrednie/pośrednie udziały w innym podmiocie

Posiadanie pośrednio udziału lub prawa, o którym mowa w ust. 2 pkt 1, oznacza 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:

- 1) 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,
- 2) 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,
- 3) 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



# Powiązania gospodarcze

**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 !**

# VAT a powiązania pomiędzy podmiotami

Ustawa o podatku od towarów i usług odwołuje się do definicji podmiotów powiązanych wskazanych w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych i podatku dochodowym od osób fizycznych oraz innych przepisów.

W ustawie o podatku od towarów i usług przez powiązania, o których mowa w art. 32 ust. 1 VAT, rozumie się powiązania:

- 1) w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 11a ust. 1 pkt 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych;
- 2) wynikające ze stosunku pracy;
- 3) wynikające z tytułu przysposobienia.

# VAT a powiązania pomiędzy podmiotami

Odwołanie dotyczy przede wszystkim transakcji w odniesieniu do których wartość towaru lub usługi jest niższa lub wyższa od wartości rynkowej a nabywca nie prawa do odliczenia lub nie ma prawa do pełnego odliczenia podatku VAT.



Źródło:  
[https://www.podatki.gov.pl/media/1702/image\\_gallery-3.gif](https://www.podatki.gov.pl/media/1702/image_gallery-3.gif)

# Co w przypadku ceny nierynkowej?

Organ podatkowy w sytuacji gdy okaże się powiązania miały wpływ na wysokość wynagrodzenia z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług określa podstawę opodatkowania zgodnie z wartością rynkową.

Pod pojęcie wartości rynkowej, rozumie się całkowitą kwotę, jaką w danym momencie, nabywca lub usługobiorca, na takim samym etapie sprzedaży musiał by w warunkach uczciwej konkurencji, zapłacić niezależnemu dostawcy lub usługodawcy na terenie kraju.

# Obowiązek stosowania znacznika TP w JPK\_V7M i JPK\_V7K

Oznaczenie „TP” odnosi się wyłącznie do wystąpienia powiązań między dostawcą, a nabywcą, o których mowa w art. 32 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT. Samo wystąpienie powiązań powoduje obowiązek stosowania takiego oznaczenia. Nie ma w tym przypadku znaczenia, czy powiązanie miało wpływa na wysokość ceny.

Należy je stosować dla transakcji ujmowanej w ewidencji sprzedaży, która zawiera co najmniej dane dotyczące podstawy opodatkowania.

# Obowiązek stosowania znacznika TP w JPK\_V7M i JPK\_V7K

Oznaczenie TP może dotyczyć np.:

- faktury sprzedaży,
- faktury uproszczonej,
- dokumentu zbiorczego, oznaczanego dodatkowo „WEW”, który obejmuje transakcje zwolnione przedmiotowo, dla których nie ma obowiązku wystawiania faktur,
- nieodpłatnego przekazania towarów,
- nieodpłatnego świadczenia usług zrównanych na potrzeby VAT z odpłatną dostawą/odpłatnym świadczeniem usług.

**Obowiązek  
stosowania  
znacznika TP  
w JPK\_V7M i  
JPK\_V7K**

---

**WAŻNE!**

Oznaczenia „TP” nie stosuje się w przypadku dostaw towarów oraz świadczenia usług, gdy powiązania między nabywcą a dokonującym dostawy towarów lub usługodawcą wynikają wyłącznie z powiązania ze Skarbem Państwa lub jednostkami samorządu terytorialnego, lub ich związkami

## DEFINICJA WG USTAWY O RACHUNKOWOŚCI

Art. 3 ust. 1 pkt 43 ustawy o rachunkowości

Ilekroć w ustawie jest mowa o jednostkach powiązanych - rozumie się przez to dwie lub więcej jednostek wchodzących w skład danej grupy kapitałowej.

Art. 43 ust. 1 pkt 44 ustawy o rachunkowości

Ilekroć w ustawie jest mowa o grupie kapitałowej - rozumie się przez to jednostkę dominującą wraz z jednostkami zależnymi.

### **Jednostka dominująca wg ustawy o rachunkowości:**

jednostka dominująca - rozumie się przez to jednostkę będącą spółką handlową lub przedsiębiorstwem państwowym, sprawującą kontrolę nad jednostką zależną, w szczególności:

a) posiadającą bezpośrednio lub pośrednio większość ogólnej liczby głosów w organie stanowiącym jednostki zależnej, także na podstawie porozumień z innymi uprawnionymi do głosu, wykonującymi prawa głosu zgodnie z wolą jednostki dominującej, lub



# Jednostka dominująca – U. o Rach.

- b) będącą udziałowcem jednostki zależnej i uprawnioną do kierowania polityką finansową i operacyjną tej jednostki zależnej w sposób samodzielny lub przez wyznaczone przez siebie osoby lub jednostki na podstawie umowy zawartej z innymi uprawnionymi do głosu, posiadającymi na podstawie statutu lub umowy spółki, łącznie z jednostką dominującą, większość ogólnej liczby głosów w organie stanowiącym, lub
- c) będącą udziałowcem jednostki zależnej i uprawnioną do powoływania i odwoływania większości członków organów zarządzających, nadzorujących lub administrujących tej jednostki zależnej, lub
- d) będącą udziałowcem jednostki zależnej, której więcej niż połowę składu organów zarządzających, nadzorujących lub administrujących w poprzednim roku obrotowym, w ciągu bieżącego roku obrotowego i do czasu sporządzenia sprawozdania finansowego za bieżący rok obrotowy stanowią osoby powołane do pełnienia tych funkcji w rezultacie wykonywania przez jednostkę dominującą prawa głosu w organach tej jednostki zależnej, chyba że inna jednostka lub osoba ma w stosunku do tej jednostki zależnej prawa, o których mowa w lit. a, c lub e, lub
- e) będącą udziałowcem jednostki zależnej i uprawnioną do kierowania polityką finansową i operacyjną tej jednostki zależnej, na podstawie umowy zawartej z tą jednostką zależną albo statutu lub umowy tej jednostki zależnej.



# OBOWIĄZKI PODMIOTÓW POWIĄZANYCH – PIT/CIT



- Naczelna zasada stosowania warunków rynkowych w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi i niezależnie od tego, czy transakcje przekraczają progi do obowiązku dokumentacyjnego!
  - \* chodzi o warunki a więc nie tylko cena ma znaczenie, ważne są także warunki płatności, zasady rozliczeń, ustalenie wskaźników finansowych lub wyników finansowych.
- Obowiązek sporządzania dokumentacji local file dla transakcji przekraczających progi!
  - \* Od 2019 r. mamy dość wysokie progi transakcyjne, które zobowiązują do sporządzania dokumentacji:
    - 10 mln dla transakcji towarowych i finansowych
    - 2 mln dla transakcji usługowych i pozostałych
- Obowiązki składania TPR i oświadczenia o stosowaniu cen rynkowych
- Obowiązki Master FILE i CBC Reporting,
- Na wezwanie organu podatkowego obowiązek sporządzenia dokumentacji nawet wtedy, kiedy nie ma przekroczonych progów.

## Obowiązek TPR i oświadczenia

---

Od 2022 r. mamy TPR składany przez bramkę MF. Termin składania TPR do końca 11 miesiąca po zakończeniu roku podatkowego.

- Podmioty powiązane realizujące między sobą transakcje, których wartość przekracza ustawowe progi, zobowiązane do sporządzania dokumentacji podatkowych,
- Podmioty powiązane, zwolnione z obowiązku sporządzania dokumentacji na mocy art. 11o ustawy o CIT i 23k ustawy o PIT,
- Podmioty niepowiązane realizujące transakcje z podmiotami z tzw. rajów podatkowych, m.in. z Hongkongu, Monako, Mauritius, Panama i inne po przekroczeniu określonego progu

## **ZWOLNIENIE z 11n CIT/ 23z PIT**

ustawodawca zwolnił niektóre podmioty z obowiązku sporządzania DCT, pomimo przekroczenia progów. Obowiązek sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, nie ma zastosowania do transakcji kontrolowanych:

1) zawieranych wyłącznie przez podmioty powiązane mające miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w roku podatkowym, w którym każdy z tych podmiotów powiązanych spełnia łącznie następujące warunki:

a) nie korzysta ze zwolnienia, o którym mowa w art. 6 (zwolnienia podmiotowe),

b) nie korzysta ze zwolnienia, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a (dla podmiotów z SSE i dla nowych inwestycji),

c) nie poniósł straty podatkowej;

1a) zawieranych wyłącznie:

a) pomiędzy położonymi na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagranicznymi zakładami podmiotów powiązanych mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium innego niż Rzeczpospolita Polska państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub innego państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego,

b) przez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium innego niż Rzeczpospolita Polska państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub innego państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego z podmiotem powiązaniem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej - w roku podatkowym, w którym przychody lub koszty uzyskania przychodów powstałe w wyniku takich transakcji kontrolowanych zostały przypisane do zagranicznego zakładu pod warunkiem, że żaden z podmiotów powiązanych w zakresie tych przychodów lub kosztów przypisanych do zagranicznego zakładu nie korzysta ze zwolnień, o których mowa w art. 6 i art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a, i nie poniósł straty podatkowej

# Najczęstsze błędy podatników

1

- Nieuzasadnione ustalanie zbyt wysokiej ceny usług w stosunku do cen rynkowych bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych i biznesowych

2

- Brak odpowiednich warunków, kompetencji, zasobów do wykonania usługi

3

- Ustalanie pozostałych warunków transakcji odbiegających od warunków rynkowych (terminy i warunki płatności)



# Weryfikacja transakcji pod kątem rynkowym

Weryfikacja warunków transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi w stosunku do tego typu transakcji realizowanych na wolnym rynku dokonywana jest na kilku poziomach:

- 1) Analiza funkcjonalna,
- 2) Istotne czynniki mające wpływ na cenę (wejście na nowy rynek, wprowadzenie nowego produktu/usługi, produkcja/usługa pod indywidualne zamówienie, dodatkowe unikatowe kwalifikacje lub uprawnienia świadczącego usługi, itp.).
- 3) Strategia gospodarcza przyjęta przez podmioty powiązane (np. czy cena danej transakcji nie została obniżona ze względu na oczekiwane zyski na innej transakcji),
- 4) Działalność na danym rynku geograficznym,
- 5) Porównanie wielkości przedsiębiorstw (należy pamiętać, że weryfikując cenę transakcji zwłaszcza w przypadku stosowania metod odkosztowych to zazwyczaj porównujemy przedsiębiorstwa podobnej wielkości).

# Analiza funkcjonalna

W celu zweryfikowania transakcji pod kątem zastosowania przez strony warunków rynkowych dla danej transakcji konieczne jest ustalenie na jakich zasadach realizowana jest transakcja. Analiza funkcjonalna zawiera:

- 1) Opis funkcji pełnionych przez każdą ze stron w ramach danej transakcji,
- 2) Określenie profilu i zakresu ich działalności każdego podmiotu,
- 3) Ustalenie zasobów, którymi dysponują poszczególne podmioty, wskazanie zaangażowanych aktywów materialnych i niematerialnych w tym zasobów ludzkich,
- 4) Ustalenie zakresu odpowiedzialności każdego z podmiotów względem kontrahenta zewnętrznego,
- 5) Ustalenie ponoszonego ryzyka każdej ze stron transakcji.



# Case study

Osoba fizyczna prowadziła JDG. Po jakimś czasie zdecydowała się utworzyć spółkę z o.o. i wnieść aportem zorganizowaną część przedsiębiorstwa. W swoim majątku prywatnym pozostawiła znak towarowy i nieruchomości. Teraz chce je wynająć spółce i w ten sposób wyjmować z niej pieniądze.

Wspólnik, który jest prawnym właścicielem znaku jest jednocześnie członkiem zarządu spółki, udziałowcem.

W jaki sposób ustalić warunki transakcji, aby uznane zostały jako rynkowe?





## Case study cd.

---

- Urząd dokonujący oceny warunków rynkowych tego typu transakcji bierze pod uwagę kto jest ekonomicznym właścicielem znaku, a więc kto go rozliza, ponosi koszty marketingowe, itp.
- Jeśli właściciel znaku tylko jest jego prawnym właścicielem i jedynym kosztem, który ponosi jest koszt opłat do urzędu patentowego, wówczas cena dla tej transakcji będzie kalkulowana jak usługa o niskiej wartości dodanej.
- Podliczone zostaną koszty, które ponosi wspólnik z tytułu bycia właścicielem znaku i udostępniania go spółce w ramach umowy licencyjnej,
- Do tak ustalonej bazy kosztowej dodane zostanie 5% narzutu na kosztach. Łączna wartość kosztów i narzutu zostanie uznana jako cena, którą licencjobiorca powinien płacić miesięcznie za korzystanie ze znaku.

## Konsekwencje za nierynkowe warunki

---

Jeżeli w wyniku istniejących powiązań zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, i w wyniku tego podatnik wykazuje dochód niższy (stratę wyższą) od tego, jakiego należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały, **organ podatkowy określa dochód (stratę) podatnika bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań.**

# Konsekwencje za nieposiadanie dokumentacji i niezłożenie TPR

---

## ❖ Art. 80e kks.

- 40, 7 mln zł - za niesporządzenie dokumentacji local file lub grupowej, lub TPR i oświadczenia albo sporządzenie tych dokumentów niezgodnie ze stanem rzeczywistym
- 13,6 mln. zł - za brak sporządzenia tych dokumentów w terminie

## ❖ Ordynacja podatkowa

zgodnie z art. 58b i 58c Ordynacji podatkowej na podmiot zobowiązany do jej przygotowania może zostać nałożone tzw. dodatkowe zobowiązania podatkowe wynoszące:

- 10% kwoty nieprawidłowo wykazanej lub zawyżonej straty podatkowej i nieudokumentowanego dochodu do opodatkowania w całości lub w części
- 20% w przypadku gdy podstawa ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego przekracza 15 mln lub dokumentacja nie została złożona w terminie
- 30% w przypadku gdy podstawa ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego przekracza 15 mln zł przy jednoczesnym braku przedłożenia dokumentacji cen transferowych w terminie.

Jeśli podatnik w terminie wskazanym przez organ nie dłuższym niż 14 dni uzupełni ww. dokumentację organ może odstąpić od podwojenia lub potrojenia dodatkowego zobowiązania.

# POLITYKA CEN TRANSEROWYCH



- Politykę cen transferowych warto wdrożyć w przypadkach gdy jest więcej podmiotów powiązanych, które realizują transakcje między sobą.
- W Polityce określa się m.in. ogólne zasady ustalania warunków transakcji, w tym stosowania odpowiednich metod, wskaźników i rozliczeń dla danego rodzaju transakcji.
- Polityka cen transferowych usprawnia i porządkuje zasady ustalania cen transferowych w podmiotach danej grupy, znacznie łatwiej trzymać się z góry ustalonych ram.
- Zmniejsza ryzyko stosowania różnych zasad i warunków współpracy w podobnych transakcjach realizowanych w ramach jednej grupy kapitałowej.
- Uwiarygadnia dane zasady przyjęte w grupie i eliminuje, lub znacznie zmniejsza “bałagan” w przypadku odejścia osób odpowiedzialnych za ustalanie polityki cenowej w grupie.