



Autor: Daria Walkowiak, Marta Woźnik

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

CENY TRANSFEROWE: KIEDY PODMIOTY SĄ POWIĄZANE

Zidentyfikowanie powiązań pomiędzy podmiotami dokonującymi między sobą transakcji jest szczególnie istotne dla wyznaczenia i realizacji obowiązków związanych z cenami transferowymi. Definicja powiązań obejmuje relacje kapitałowe, zarządcze, nadzorcze, rodzinne, a także wynikające z decyzyjności.

Określenie, co rozumie się poprzez podmioty powiązane, znajduje się w art. 11a ustawy o CIT oraz w art. 23m ustawy o PIT. Ustawodawca wskazuje, że powiązanie powstaje, jeśli jeden podmiot wywiera znaczący wpływ na inny podmiot. Powiązanie występuje również w sytuacji, gdy na kilka podmiotów znaczący wpływ wywiera ten sam inny podmiot lub małżonek, krewny lub powinowaty do drugiego stopnia osoby wywierającej znaczący wpływ na co najmniej jeden podmiot. Za podmioty powiązane uznaje się również spółkę niemającą osobowości prawnej i jej wspólników, a także podatnika i jego zagraniczny zakład.

WYWIERANIE ZNACZĄCEGO WPŁYWU

Chcąc ustalić, czy pomiędzy kontrahentami dokonującymi transakcji występuje wywieranie znaczącego wpływu, należy przeanalizować ich relacje. Przez wywieranie znaczącego wpływu rozumie się posiadanie bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25 proc. udziałów w kapitale, praw głosu w organach kontrolnych stanowiących lub zarządzających, udziałów lub praw do udziału w zyskach, majątku lub ich ekspektatywy, w tym jednostek uczestnictwa i certyfikatów inwestycyjnych. Wywieranie znaczącego wpływu występuje również w przypadku, gdy osoba fizyczna posiada faktyczną zdolność do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej. Pozostawanie w związku małżeńskim, występowanie pokrewieństwa lub powinowactwa do drugiego stopnia, także oznacza wywieranie znaczącego wpływu.

Powiązania kapitałowe są najczęściej identyfikowanym rodzajem powiązań. Do wyznaczenia kręgu podmiotów powiązanych bezpośrednio wystarcza przeanalizowanie relacji z bezpośrednimi udziałowcami i podmiotami, w których dany podmiot posiada udziały lub inny znaczący wpływ.

Schemat 1. Powiązania bezpośrednie

Przedstawiony schemat prezentuje bezpośrednie powiązanie kapitałowe pomiędzy Alfa Sp. z o.o. i Beta Sp. z o.o., gdyż pierwsza spełnia warunek posiadania co najmniej 25 proc. udziałów w kapitale drugiej. Pomiędzy Beta Sp. z o.o. i Gamma Sp. k. występuje bezpośrednie powiązanie zarządcze, gdyż Beta Sp. z o.o. pełniąc funkcję komplementariusza w Gamma Sp. k. jest podmiotem uprawnionym do reprezentacji Gamma Sp. k.

POWIĄZANIA KAPITAŁOWE POŚREDNIE

Możliwość występowania powiązań pośrednich oznacza, że do wyznaczenia kręgu podmiotów powiązanych nie wystarczy przeanalizowanie relacji z bezpośrednimi udziałowcami i podmiotami, w których dany podmiot posiada udziały lub inny znaczący wpływ. Powiązania mogą bowiem występować na dalszym etapie relacji. Posiadanie pośrednio udziału lub prawa głosu, lub prawa do udziału w zyskach albo majątku oznacza sytuację, w której jeden podmiot posiada w drugim podmiocie udział lub prawo za

pośrednictwem innego podmiotu lub większej liczby podmiotów. W takim przypadku wielkość udziału lub prawa łączącego dowolne dwa podmioty spośród wszystkich podmiotów uwzględnianych przy ustalaniu posiadania pośrednio udziału lub prawa, odpowiada wielkości posiadanego udziału lub prawa – jeśli wszystkie wielkości udziałów lub praw łączących te podmioty są równe.

Schemat 2. Pośrednie powiązania przy równych relacjach

Pomiędzy A Sp. z o.o. i C S.A. występuje pośrednie powiązanie kapitałowe na poziomie 30 proc.

W przypadku, gdy wielkości udziałów lub praw łączących podmioty są różne, wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa odpowiada najniższej wielkości udziału lub prawa łączącego podmioty, pomiędzy którymi ustalane jest powiązanie.

Schemat 3. Pośrednie powiązania przy różnych relacjach

Pomiędzy X Sp. z o.o. i Z S.A. występuje pośrednie powiązanie na poziomie 30 proc. udziału kapitałowego. Taki sam poziom powiązania występuje pomiędzy Y Sp. z o.o. i V S.A. oraz X Sp. z o.o. i V S.A.

Jeśli podmioty, pomiędzy którymi ustalane jest powiązanie łączy więcej niż jeden posiadany pośrednio udział lub prawo, wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa odpowiada sumie wielkości posiadanych pośrednio udziałów lub praw.

Schemat 4. Pośrednie powiązania przy kilku relacjach

ABC Sp. z o.o. posiada pośrednio poprzez CDE Sp. z o.o. 25 proc. udziałów w XYZ Sp. z o.o. Z kolei poprzez EFG Sp. z o.o. podmiot ABC Sp. z o.o. posiada 20 proc. udziałów w XYZ Sp. z o.o. Oznacza to, że łącznie ABC Sp. z o.o. posiada 45 proc. udziałów w XYZ Sp. z o.o.

FAKTYCZNA ZDOLNOŚĆ WPŁYWU NA DECYZJE GOSPODARCZE

Od 1 stycznia 2019 r. krąg podmiotów powiązanych został rozszerzony o przesłankę faktycznej zdolności wpływu na decyzje gospodarcze. W tym zakresie należy uwzględnić takie sytuacje, kiedy pomimo braku formalnego umocowania w organach stanowiących spółki jak np. zarząd czy rada nadzorcza – działa osoba fizyczna, która jest w stanie w istotny sposób wpływać na strategiczne decyzje gospodarcze spółki. Katalog decyzji strategicznych jest uzależniony od specyfiki działalności danego podmiotu, może jednak przykładowo obejmować: decyzję o wprowadzeniu nowego produktu, o przejęciu innego podmiotu, o rebrandingu lub o rozszerzeniu rynków geograficznych.

POWIĄZANIA RODZINNE

Aktualnie za podmioty powiązane należy uznać osoby pozostające w związku małżeńskim albo osoby, pomiędzy którymi występuje pokrewieństwo lub powinowactwo do drugiego stopnia, wywierające znaczący wpływ na co najmniej jeden podmiot. Powiązania rodzinne mogą występować również w wersji transgranicznej. W myśl przepisów w zakresie cen transferowych sam fakt wystąpienia powiązań o charakterze rodzinnym pomiędzy dwoma podmiotami jest wystarczający do uznania tych podmiotów za podmioty powiązane.

ANALIZA POWIĄZAŃ W PRAKTYCE

Chcąc wyznaczyć krąg podmiotów powiązanych należy przeanalizować relacje występujące ze współnikami podmiotu, jego podmiotami zależnymi, ale także współników i podmiotów zależnych z podmiotami, które mogą być ich podmiotami powiązanymi. Nie można zapomnieć także o powiązaniach osobowych i analizie relacji rodzinnych. Ważną kwestią są również powiązania zarządcze, których wyznaczenie wymaga analizy wpływu poszczególnych osób na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych i ich relacji oraz powiązań z kontrahentami podmiotu. Podstawowym źródłem służącym do analizy powiązań są informacje udostępniane w KRS lub CEiDG. Grafy powiązań są sporządzane przez komercyjne bazy danych. Jednak najdokładniejszą formą weryfikacji relacji jest połączenie

danych pochodzących z publicznych baz danych gospodarczych (jak np. KRS) i oświadczeń odebranych od członków zarządu, rady nadzorczej, prokurentów i innych osób w firmie, które mają wpływ na podejmowanie istotnych decyzji gospodarczych. Oświadczenie takie powinno zawierać informacje o stanowisku i decyzyjności osoby je wypełniającej oraz wskazanie podmiotów, z którymi mogą wystąpić powiązania poprzez tę osobę. Po zebraniu informacji o możliwości wystąpienia powiązań z obu źródeł, podmiot będzie mógł wykazać należytą staranność przy weryfikacji powiązań zarówno kapitałowych, jak i osobowych. Zwracamy uwagę, że poprawne określenie powiązań i kręgu podmiotów powiązanych ma istotne znaczenie z punktu widzenia obowiązku sporządzenia dokumentacji cen transferowych oraz składanego przez członków zarządu oświadczenia o sporządzeniu dokumentacji cen transferowych. Zalecane jest przeprowadzenie analizy powiązań w sposób rzetelny, tak aby w dalszym etapie podatnik mógł przygotować kompletną dokumentację podatkową.

Daria Walkowiak, adwokat, Senior Associate we [wrocławskim oddziale Rödl & Partner](#)

Marta Woźnik, starszy konsultant podatkowy w [gliwickim oddziale Rödl & Partner](#)