



Autor: Łukasz Szczygieł, Radosław Ozimek

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

OBOWIĄZKI DOKUMENTACYJNE WYNIKAJĄCE Z ZAWARCIA UMOWY SPÓŁKI OSOBOWEJ

Konieczność sporządzania dokumentacji cen transferowych dotyczy transakcji kontrolowanych o wartości przekraczającej ustawowo określone progi.

W przypadku zdarzeń gospodarczych, które potocznie nie są utożsamiane z transakcjami, podatnicy mogą napotkać trudności związane z prawidłową identyfikacją obowiązków dokumentacyjnych. Przykładem takiej sytuacji może być zawarcie umowy spółki osobowej.

W stanie prawnym obowiązującym przed 1 stycznia 2019 r. obowiązkiem dokumentacyjnym, oprócz transakcji, były objęte tzw. inne zdarzenia których warunki zostały ustalone (lub narzucone) pomiędzy podmiotami powiązanymi, mające istotny wpływ na wysokość dochodu (straty) polskiego podatnika. Z kolei w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2019 r. posłużono się pojęciem „transakcji kontrolowanej”, odnosząc je do wszystkich zdarzeń gospodarczych, bez względu na ich rodzaj czy przedmiot. Nowe przepisy definiują transakcję kontrolowaną jako identyfikowane na podstawie rzeczywistych zachowań stron działania o charakterze gospodarczym, których warunki zostały ustalone lub narzucone w wyniku powiązań. Z tego względu, że potoczne rozumienie słowa „transakcja” jest zazwyczaj ograniczone do transakcji handlowych np. sprzedaży towarów, konieczne było objęcie tym pojęciem szerszego kręgu operacji gospodarczych. Z uzasadnienia do projektu ustawy wprowadzającej zmiany od 1 stycznia 2019 r. można wywnioskować, że: „Wprowadzenie stosunkowo szerokiej definicji transakcji kontrolowanej ma na celu objęcie nią również zagadnień, które mogą nie być uznawane za transakcje w potocznym rozumieniu tego słowa, takich jak między innymi (...) umowy spółki osobowej (...)”.

IDENTYFIKACJA POWIĄZAŃ

Jak już wskazano, zawarcie umowy spółki osobowej jest uznawane za transakcję kontrolowaną, a jej stronami są wspólnicy tej spółki. To oni podejmują określone działania gospodarcze w celu powołania struktury umożliwiającej im osiągnięcie dochodu w przyszłości. Zatem w momencie zakładania spółki osobowej nie można jej przypisać podejmowania żadnych działań, co w konsekwencji przełoży się na niemożliwość zakwalifikowania jej jako strony transakcji kontrolowanej. W związku z tym, fakt istnienia powiązań należy analizować jedynie pomiędzy wspólnikami, przy czym tego typu powiązania musiałyby istnieć już przed zawarciem umowy spółki osobowej.

PRZYKŁAD 1.

Umowa spółki komandytowej jest zawierana pomiędzy spółką z ograniczoną odpowiedzialnością, która zostanie komplementariuszem, zaś komandytariuszami osoby będące już udziałowcami w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością (wielkość udziałów każdego ze wspólników to 50 proc.). W tej sytuacji zawarcie umowy spółki komandytowej ma miejsce pomiędzy podmiotami powiązanymi.

KIEDY WYSTĄPI OBOWIĄZEK

Zawarcie umowy spółki osobowej na gruncie obecnych przepisów będzie transakcją kontrolowaną inną niż towarowa, finansowa lub usługowa. Zatem odpowiednim dla niej progiem, warunkującym obowiązek sporządzania dokumentacji, będzie wartość 2 mln zł. Nie jest jednak jasne, w jaki sposób ustalać tę okoliczność. Wobec braku szczegółowych uregulowań prawnych w tym zakresie, należałoby się kierować ogólnymi dyrektywami

ustalania wartości transakcji. W konsekwencji ustalenie wartości „transakcji kontrolowanej” nastąpi w tym wypadku z uwzględnieniem sumy wartości wniesionych wkładów do spółki osobowej.

PRZYKŁAD 2.

Umowę spółki komandytowej zawarło 4 wspólników. Komplementariuszem została A sp. z o.o. z wkładem 1 mln zł, natomiast komandytariuszami są osoby fizyczne. Wszyscy wspólnicy są powiązani. Każdy z komandytariuszy (K1,

K2 oraz K3) wniósł wkład do spółki w wysokości 400 tys. zł. Suma wkładów wniesionych przez wszystkich wspólników to 2,2 mln zł, zatem próg dokumentacyjny w wysokości 2 mln zł został przekroczony.

Gdyby się okazało, że w przykładzie 2 jeden z podmiotów nie jest powiązany z pozostałymi np. K3, nie jest też powiązany w żaden sposób z innymi, to zasadne staje się pytanie, czy wartość jego wkładu też powinna być uwzględniona przy wyliczaniu wartości transakcji kontrolowanej. Dopóki nie ukształtuje się w tym zakresie odpowiednia linia interpretacyjna, należy z ostrożności uwzględniać wartość wkładu wniesionego przez podmiot niepowiązany. Za przyjęciem takiego stanowiska przemawiają następujące argumenty.

Po pierwsze, przepisy wskazują że w tym wypadku należy uwzględnić „wartość właściwą dla danej transakcji kontrolowanej” co oznaczałoby, że należy odnieść się do wartości wkładów wnoszonych przez każdego wspólnika, określonych w umowie spółki (por. przykładowo art. 25 pkt 2 oraz art. 105 pkt 4 kodeksu spółek handlowych; dalej: ksh).

Po drugie, wartość wkładów stanowi majątek spółki osobowej, w oparciu o który może ona prowadzić swoją działalność operacyjną, a zatem każdy ze wspólników może korzystać (w sensie ekonomicznym) z wkładu wniesionego przez inne podmioty.

Wreszcie za powyższym szerokim rozumieniem wartości transakcji kontrolowanej polegającej na zawarciu umowy spółki osobowej, przemawia także względna swoboda ukształtowania zasad rozliczenia pomiędzy spółką osobową a ustępującym wspólnikiem. Jak podkreśla się bowiem w doktrynie prawa wspólnicy mogą nie tylko zmodyfikować kodeksową regulację wystąpienia wspólnika ze spółki osobowej przewidzianą w art. 65 ksh, ale nawet wprowadzić swoje własne rozwiązanie. Tym samym możliwe jest wprowadzenie takiej regulacji umownej, na mocy której ustępujący wspólnik otrzyma mniej niż wniósł do spółki w momencie jej zawiązywania. Tym samym objęcie obowiązkiem dokumentacyjnym wszystkich umów spółek osobowych, do których wkłady wniesione przekraczają wartość progową 2 mln zł, umożliwi lepszą kontrolę faktycznych intencji wspólników. Z drugiej strony pozwoli także samym zainteresowanym na zgromadzenie już na etapie przygotowywania dokumentacji cen transferowych odpowiednich argumentów przemawiających za legalnością podejmowanych działań.

UWAGA!

Obowiązek dokumentacyjny spoczywa na każdym wspólniku osobno, jako że każdy z nich jest samodzielnym podatnikiem podatku dochodowego.

Warto również zaznaczyć, że obowiązek dokumentacyjny nie musi powstać w momencie zawarcia umowy spółki osobowej, a może być zidentyfikowany później. Zmiana umowy spółki, mająca za przedmiot podwyższenie sumy wniesionych do spółki wkładów, również może rodzić obowiązek dokumentacyjny.

Zwolnienie ze sporządzania dokumentacji

Pomimo zrealizowania wszystkich powyżej wskazanych przesłanek, obowiązek przygotowania dokumentacji cen transferowych może jednak zostać wyłączony przez przepisy szczególne – art. 11n ustawy o CIT lub art. 23z ustawy PIT. W kontekście wyłączenia obowiązku dokumentacyjnego wobec umowy spółki warto przeanalizować przesłanki z punktu 1 wskazanych przepisów. Jest to wyłączenie dla podmiotów mających miejsce

zamieszkania, siedzibę lub zarząd w Polsce, które jednocześnie w roku podatkowym, w którym realizowano transakcję:

- nie korzystali ze zwolnienia podmiotowego dla osób prawnych,
- nie korzystali ze wskazanego w przepisie zwolnienia przedmiotowego,
- nie ponieśli straty podatkowej.

Jeżeli wspólnikami zakładanej spółki osobowej są tylko podmioty polskie, to mogą być one wyłączone od sporządzania dokumentacji przy założeniu, że nie korzystają z wymienionych zwolnień i nie ponieśli straty podatkowej. Warto też wskazać na to, że niezależnie od zastosowania wyłączenia, istnieje obowiązek wykazania w raporcie TPR transakcji nieobjętej obowiązkiem dokumentacyjnym na omówionej podstawie.

Podsumowując, należy wskazać na to, że wspólnicy spółki osobowej są objęci obowiązkiem dokumentacyjnym wobec transakcji kontrolowanej polegającej na zawarciu lub zmianie umowy spółki. Wystąpienie obowiązku będzie zależeć od przekroczenia przez sumę wniesionych wkładów kwoty 2 mln zł, identyfikacji powiązań między wspólnikami oraz braku możliwości wyłączenia obowiązku dokumentacyjnego na mocy przepisów szczególnych.

Łukasz Szczygieł doradca podatkowy, Senior Associate w [krakowskim oddziale Rödl & Partner](#)

Radosław Ozimek młodszy konsultant podatkowy w [krakowskim oddziale Rödl & Partner](#)