

Umowa spółki osobowej a dokumentacja podatkowa

dr hab. Marcin Jamróży, [radca prawny Warszawa](#) [doradca podatkowy Warszawa](#) Rödl & Partner

Przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną nie są wyodrębniane w rachunku zysków i strat, stąd problemy ze zidentyfikowaniem danych zewnętrznych i przeprowadzeniem analizy porównawczej.

Spółka niebędąca osobą prawną nie jest podatnikiem podatku dochodowego. Chodzi tu o spółki osobowe inne niż spółki komandytowo-akcyjne. Wówczas podatnikami podatku dochodowego są jej wspólnicy będący osobami fizycznymi lub prawnymi. W zależności od podatkowego statusu wspólnika, do opodatkowania jego dochodu z udziału w zyskach spółki niebędącej osobą prawną znajdują zastosowanie odpowiednio przepisy ustawy o PIT lub ustawy o CIT. Przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną podlegają opodatkowaniu u każdego wspólnika, w wielkości proporcjonalnej do jego prawa do udziału w zysku, ustalanego na podstawie umowy (statutu) spółki (art. 5 ustawy o CIT, art. 8 ustawy o PIT). Jeżeli umowa spółki nie stanowi inaczej, to każdy wspólnik ma prawo do równego udziału w zyskach.

Różna podstawa utworzenia

Zawiązanie spółki osobowej prawa handlowego następuje w tzw. akcie erekcyjnym lub akcie założycielskim spółki, stanowiącym akt woli jednego lub kilku założycieli. Akt ten – umowa lub statut – określa organizację i sposób działania spółki w sferze stosunków wewnętrznych (przede wszystkim pomiędzy wspólnikami spółki) oraz w sferze stosunków zewnętrznych spółki z osobami trzecimi. Wspólnicy zobowiązują się dążyć do osiągnięcia wspólnego celu przez wniesienie wkładów oraz, jeżeli umowa albo statut tak stanowią, przez współdziałanie w inny sposób (art. 3 k.s.h.).

Natomiast przez umowę spółki cywilnej wspólnicy zobowiązują się dążyć do osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego przez działanie w sposób oznaczony, w szczególności przez wniesienie wkładów (art. 860 § 1 k.c.).

Udziały...

Kodeks spółek handlowych w odniesieniu do spółek osobowych wprowadza zasadę równego podziału zysków i strat, z tą różnicą, że umowa spółki może zwolnić wspólnika od udziału w stratach. Dopuszczalne jest również ustalenie w umowie spółki nierównego podziału zysku. Udział wspólnika w zyskach oraz stratach spółki osobowej może być dowolnie określony przez wspólników w umowie spółki. W szczególności udział ten – z perspektywy prawa handlowego – nie musi odzwierciedlać wartości rynkowej wkładów wnoszonych przez poszczególnych wspólników. Dopuszczalna prawnie jest zmiana proporcji udziałów w zysku w trakcie roku podatkowego. Ponadto, wspólnik spółki osobowej prawa handlowego ma prawo żądać corocznie wypłacenia odsetek w wysokości 5 proc. od swojego udziału kapitałowego, nawet gdy spółka poniosła stratę. Umowa spółki może wyłączyć takie prawo wspólnika (art. 51 i 53 k.s.h.). Podobnie, zgodnie z przepisami kodeksu cywilnego, względem wspólników spółki cywilnej obowiązuje zasada równego udziału w zyskach i stratach, bez względu na rodzaj i wartość wkładu. Stosunek udziału wspólnika w zyskach odnosi się także do jego udziału w stratach. Dopuszczalne jest ustalenie innego niż równy stosunku udziału wspólników w zyskach i stratach.

... przekładają się na wielkość przychodów...

Określenie udziału w zysku spółki przekłada się bezpośrednio na wysokość przychodów, kosztów uzyskania przychodów, a w konsekwencji dochodu (straty) każdego ze wspólników. Do końca 2014 r. organy podatkowe nie miały raczej mocnych podstaw do kwestionowania ustaleń wspólników, również powiązanych ze sobą kapitałowo lub osobowo, co do wysokości udziałów w zyskach spółki niebędącej osobą prawną poszczególnych wspólników, np. określonych w znacznej dysproporcji do wartości wniesionych wkładów. Potwierdza to np. interpretacja Izby Skarbowej w Katowicach z 16 marca 2009 r. (IBPBI/2/423-1177/08/AP), w której organ podatkowy uznał, że udział w przychodach spółki osobowej ustala się odpowiednio do prawa do udziału w zysku spółki również w sytuacji, gdy komandytariuszem spółki komandytowej jest osoba fizyczna, która jest równocześnie 100-proc. wspólnikiem spółki kapitałowej będącej komplementariuszem.

... i na udział w stratach

Rozliczanie strat powstałych z udziału w spółce niebędącej osobą prawną następuje według zasad stosowanych do przychodów (art. 8 ust. 2 pkt 1 ustawy o PIT, art. 5 ust. 2 ustawy o CIT). Stratę należy rozliczać u wspólników proporcjonalnie do ich udziałów określonych w umowie spółki. Pogląd wykluczający możliwość stosowania innej proporcji do rozliczania przychodów z udziału w spółce niebędącej osobą prawną, a innej do rozliczania kosztów uzyskania przychodów (bądź strat), jest już utrwalony w orzecznictwie sądów administracyjnych (np. wyrok NSA z 30 czerwca 2015 r., II FSK 1267/13). Oznacza to, że wspólnicy spółki niebędącej osobą prawną dokonują podziału straty proporcjonalnie do ich udziału w zysku spółki, niezależnie od zapisów zawartych w umowie spółki.

Między innymi wspólne przedsięwzięcie

Od 1 stycznia 2015 r. istnieje obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej umowy spółki niebędącej osobą prawną. Obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej cen transferowych nałożono na „podatników (...) zawierających umowy spółki niebędącej osobą prawną, umowy wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze, z podmiotami powiązаныmi z tymi podatnikami”, czyli dotyczy on m.in. umowy spółki cywilnej, spółki jawnej, spółki partnerskiej, spółki komandytowej, a także Europejskiego Zgrupowania Interesów Gospodarczych. Oznacza to również, że istnienie powiązań pomiędzy wspólnikami jest warunkiem przeprowadzania oceny zgodności umowy spółki niebędącej osobą prawną z zasadą arm's length (ceny wolnorynkowej). Przykładowo, spółki rodzinne z udziałem rezydentów podlegają obowiązkowi dokumentacyjnemu (przy przekroczeniu progów istotności).

Określony próg

Począwszy od 1 stycznia 2017 r. obowiązek dokumentacyjny ciąży na podatnikach, których przychody lub koszty, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych, przekroczyły w roku poprzednim równowartość 2 mln euro. Kryterium podmiotowe nie obowiązywało w poprzednim stanie prawnym. Dokumentacje podatkowe umów spółek niebędących osobami prawnymi za lata 2015 i 2016 były zatem sporządzane bez względu na wielkość przychodów (kosztów) podatników.

Obowiązkowi sporządzenia dokumentacji podatkowej podlegają również umowy spółki niebędącej osobą prawną, zawierane z podmiotem z tzw. raju podatkowego, czyli podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową (zob. rozporządzenie ministra finansów z 23 kwietnia 2015 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję (...), DzU poz. 600). W takim przypadku nie jest wymagane występowanie powiązań między wspólnikami, nie obowiązuje też kryterium podmiotowe, czyli dokumentacje podatkowe sporządza się bez względu na wielkość przychodów (kosztów) podatnika.

Co do progów istotności, to zgodnie z art. 9a ust. 1e ustawy o CIT (odpowiednio art. 25a ust. 1e ustawy o PIT) za transakcje lub inne zdarzenia, mające istotny wpływ na wysokość dochodu (straty) podatnika, uznaje się zawartą w roku podatkowym umowę spółki niebędącej osobą prawną, w której łączna wartość wniesionych przez wspólników wkładów przekracza równowartość 50 000 euro. Limit ten ulega obniżeniu do 20 000 euro, jeżeli jedną ze stron umowy jest podmiot mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

Nowe zasady od początku roku

Od 1 stycznia 2017 r. obowiązują radykalnie zmienione przepisy w zakresie dokumentowania transakcji lub innych zdarzeń, będące efektem prac w ramach inicjatywy OECD dotyczącej zwalczania erozji podstawy opodatkowania i przerzucania dochodów (tzw. BEPS – Base Erosion, Profit Shifting). Przepisy podatkowe nie określają formy dokumentacji podatkowej (istnieje dowolność w tym zakresie), ale wskazują moduły oraz stopień jej szczegółowości. Nowe przepisy nie wprowadzają jakichkolwiek szczególnych postanowień odnoszących się do dokumentowania umowy spółki niebędącej osobą prawną. Oznacza to, że dokumentacja podatkowa (tzw. lokalna) powinna zawierać standardowe elementy >patrz ramka powyżej.

Teoria a praktyka

Dokumentacja powinna obejmować również dokumenty źródłowe, w tym umowę spółki niebędącej osobą prawną bądź uchwały, dokumentujące zasady przyznawania praw wspólnikom (stronom umowy) do udziału w zysku oraz uczestnictwa w stratach, zaliczek na poczet zysku, odsetek od udziału kapitałowego, przyznawania innych świadczeń na rzecz wspólnika lub spółki (rozrachunki ze wspólnikami). Jak wynika już nawet z powierzchownej analizy elementów dokumentacji podatkowej, regulacje podatkowe dotyczące dokumentowania umowy spółki niebędącej osobą prawną nie zostały dopasowane do specyfiki takiej dokumentacji (np. pkt e i f wramce powyżej).

Na poziom dochodów osiąganych przez podatnika będącego współnikiem omawianej spółki wpływ mają warunki jej umowy, a w szczególności wynikające z niej prawa poszczególnych współników do udziału w jej zyskach lub stratach. Występują poważne problemy z zastosowaniem którejkolwiek metody podstawowej kalkulacji dochodów ze względu na brak lub ograniczony dostęp do zewnętrznych danych porównawczych. Odwołanie się do rentowności operacyjnej podatnika, zawierającego umowę spółki niebędącej osobą prawną, co jest typowe w przypadku stosowania w sposób uproszczony metody marży transakcyjnej netto, również pozbawione jest ekonomicznego uzasadnienia. Zysk lub strata z tytułu posiadanych przez podatnika udziałów w spółce osobowej stanowi odpowiednio przychód lub koszt finansowy. W rachunku zysków i strat przychód z posiadanych udziałów w spółce osobowej, będący przychodem finansowym, ujmuje się w pozycji „Dywidendy i udziały w zyskach” – odpowiednio w pozycji: - J.I wariantu kalkulacyjnego lub - G.I wariantu porównawczego – rachunku zysków i strat. Skoro przychody z udziału w spółce osobowej nie są wyodrębniane w rachunku zysków i strat, to trudno je zidentyfikować oraz poddać analizie danych porównawczych.

Adekwatna metoda

Spośród metod szacowania dochodów wskazanych w ustawach o podatkach dochodowych, to metoda podziału zysków jest najbardziej adekwatna do oceny lub weryfikacji rynkowości uzgodnień między podatnikami. Polega ona na określeniu łącznych zysków, jakie w związku z daną transakcją (lub innym zdarzeniem) osiągnęły podmioty powiązane, oraz podziale tych zysków w takiej proporcji, w jakiej zrobiłyby to podmioty niezależne. Przy zastosowaniu metody podziału zysków bada się więc, jaki udział w zysku łącznym, powstającym w wyniku określonej transakcji, może zostać przypisany stronom zawierającym umowę spółki. Zysk jest dzielony między podmioty powiązane za pomocą tzw. analizy rezydualnej lub analizy udziału >patrz ramka powyżej.

Opierając się w szczególności na analizie funkcjonalnej, w dokumentacji podatkowej należy uwzględnić zakres faktycznie wykonywanych czynności przez poszczególnych współników, stopień ich zaangażowania w prowadzenie spraw spółki i reprezentację, jak również zakres odpowiedzialności. Podatnicy powinni wykazać rynkowość takiego podziału zysków, wskazując przykładowo, że sprawy spółki prowadzone są przez komandytariusza na podstawie szczególnego postanowienia zawartego w umowie spółki, jak również na szczególne uprawnienia czy kompetencje współników, bądź zagadnienia związane z sukcesją.

Przykład

Spółka z o.o. jest komplementariuszem w nowo utworzonej spółce komandytowej. Natomiast komandytariuszami są dwie osoby fizyczne. Osoby fizyczne są powiązane rodzinnie, a jedno- cześnie są udziałowcami spółki z o.o. Komplementariusz wniósł wkład pieniężny w kwocie 40 000 euro i przysługuje mu 2 proc. udział w zysku. Komandytariusze wnieśli wkłady pieniężne w kwocie po 8000 euro każdy i mają udział w zysku w wysokości po 49 proc. każdy. Dla umowy spółki komandytowej należy sporządzić dokumentację podatkową, jeżeli przychody lub koszty podatników, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, przekroczyły w roku poprzednim równowartość 2 mln euro. Każdy z podatników zobowiązany do przedstawienia takiej dokumentacji powinien wykazać rynkowość takiego podziału zysków, wskazując przykładowo, że na podstawie umowy spółki sprawy spółki prowadzone są przez obu komandytariuszy (specyficzne rozwiązanie), że posiadają oni szczególne uprawnienia istotne z perspektywy przedmiotu działalności spółki komandytowej (np. uprawnienia rzeczoznawcze), że nie otrzymują oni odrębnego wynagrodzenia za wykonywane świadczenia wykraczające poza prowadzenie spraw spółki (np. obsługę księgową) itp.

Autor jest pracownikiem Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, partnerem w Rödl & Partner, członkiem i wykładowcą Stowarzyszenia Księgowych w Polsce

Zdaniem eksperta

Anna Głowska, [radca prawny](#) w Rödl & Partner w Warszawie

Obowiązek dokumentacyjny nie przesunął ciężaru dowodowego na podatnika, zatem wykazanie, że niepowiązane podmioty nie zawarłyby umowy spółki niebędącej osobą prawną w danym kształcie, spoczywa na organach podatkowych.

W praktyce, określenie czy konkretna umowa zawarta została na warunkach rynkowych, może być znacznie utrudnione. Problematiczne w danym przypadku może być m.in. ustalenie wartości wkładów polegających na świadczeniu pracy przez danego współnika, zwłaszcza gdy będzie powiązane z jego szczególnymi umiejętnościami czy kompetencjami. Trudności może powodować nie tylko brak danych porównawczych. Wątpliwości może budzić również, na ile pewne elementy stosunku umownego spółki mogą wpływać na ocenę jego rynkowości, jak np. zasady odpowiedzialności, które mają (poza pewnym zakresem) charakter norm bezwzględnie obowiązujących, co oznacza, że nie mogą być umownie zmienione. -

Co zawrzeć w dokumentacji lokalnej

Standardowe elementy dokumentacji podatkowej (tzw. lokalnej) obejmują przede wszystkim:

- a) wskazanie rodzaju i przedmiotu umowy,
- b) dane finansowe, w tym przepływy pieniężne, dotyczące umowy,
- c) dane identyfikujące podmioty powiązane zawierające umowę,
- d) opis przebiegu wykonywania umowy, w tym funkcji wykonywanych przez podatnika i podmioty z nim powiązane, angażowanych przez nich aktywów bilansowych i pozabilansowych, kapitału ludzkiego oraz ponoszonych ryzyk,
- e) wskazanie metody i sposobu kalkulacji dochodu (straty) podatnika wraz z uzasadnieniem ich wyboru, w tym algorytmu kalkulacji rozliczeń oraz sposobu wyliczenia wartości rozliczeń wpływających na dochód (stratę) podatnika,
- f) opis danych finansowych podatnika, pozwalający na porównanie rozliczeń, o których mowa w pkt. e, z danymi wynikającymi z zatwierdzonego sprawozdania finansowego, jeżeli obowiązek jego sporządzenia nakładają na podatnika lub spółkę przepisy o rachunkowości,
- g) informacje o podatniku, obejmujące opis struktury organizacyjnej i struktury zarządczej, przedmiotu i zakresu prowadzonej działalności gospodarczej, realizowanej strategii gospodarczej, w tym przeprowadzonych w roku podatkowym lub w roku poprzedzającym rok podatkowy przeniesień pomiędzy podmiotami powiązаныmi istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub ryzyk, mających wpływ na dochód (stratę) podatnika, otoczenia konkurencyjnego. -

Jak dzielony jest zysk między podmioty powiązane

- W przypadku analizy rezydualnej zysk dzieli się w dwóch etapach:

- w pierwszym – każdemu podatnikowi przypisuje się podstawowy zysk, odpowiedni dla zysku zwyczajowo osiąganego przez podmioty niezależne w tego rodzaju transakcjach, pełniące rutynowe funkcje, angażujące typowe aktywa oraz ponoszące standardowe ryzyko,
- w drugim – pozostały po pierwotnym podziale zysk (tzw. zysk rezydualny) dzielony jest pomiędzy podatników na podstawie zasad, jakie ustaliłyby podmioty niezależne, tj. analizę wszelkich okoliczności faktycznych danej transakcji, a w szczególności funkcji ekonomicznych realizowanych przez podatników.
- W przypadku odpowiedniego zastosowania analizy udziału łączny zysk dzieli się pomiędzy uczestników transakcji na podstawie względnej wartości działań podjętych przez każdego z podatników, biorąc pod uwagę czynniki uwzględniane przy analizie funkcjonalnej, zwłaszcza alokację ryzyka, rozmiar angażowanych składników rzeczowego majątku trwałego, wartość angażowanych dóbr niematerialnych czy kapitału ludzkiego. Należy, w miarę dostępności, uwzględniać wszelkie zewnętrzne dane rynkowe, z których wynika, w jaki sposób podmioty niezależne podzieliłyby zyski w porównywalnych warunkach. Zaletą stosowania metody podziału zysków jest jej uniezależnienie od identyfikacji porównywalnych transakcji niekontrolowanych i wynikająca stąd możliwość jej zastosowania w przypadkach specyficznych transakcji (lub innych zdarzeń). W związku z równoczesnym dokonywaniem oceny sytuacji dochodowej stron umowy unika się, przynajmniej w założeniu, przypisania jednej ze stron zawyżonych (zaniżonych) zysków.

Źródło: <http://www.rp.pl/Podatek-dochodowy/302229989-Umowa-spolki-osobowej-a-dokumentacja-podatkowa.html#ap-7>