

Rozdział I

Podmioty powiązane, czyli jakie?

1. Współpraca podmiotów powiązanych i jej wpływ na zobowiązania podatkowe

Współpraca i wymiana handlowa między podmiotami powiązanymi (kapitałowo bądź osobowo) powodują, że – dążąc do minimalizacji obciążeń fiskalnych – podmioty te ustalają między sobą ceny różne od cen stosowanych na wolnym rynku. Zjawisko to jest wykorzystywane szczególnie w wymianie międzynarodowej i polega na „przerzucaniu” dochodów do kraju stosującego korzystniejsze opodatkowanie.

Przykład 1

Polska spółka z o.o. P i spółka cypryjska C są podmiotami powiązanymi. Spółka P jest opodatkowana podatkiem 19%, spółka C – podatkiem 12,5%. Ich działalność polega na tym, że spółka P sprzedaje spółce C wyprodukowane przez siebie rowery w cenie 500 zł za sztukę. Koszt produkcji roweru wynosi 200 zł.

W danym roku (2017 r.) spółka polska sprzedała 1000 rowerów. Spółka cypryjska sprzedała te rowery niepowiązanej spółce z Niemiec w cenie 600 zł za sztukę.

Tabela 1. Ustalenie dochodu i podatku spółek powiązanych w 2017 r.

Spółka polska	Spółka cypryjska
Przychód: $500 \text{ zł} \times 1000 \text{ szt.} = 500\,000 \text{ zł}$	Przychód: $600 \text{ zł} \times 1000 \text{ szt.} = 600\,000 \text{ zł}$
Koszty: $200 \text{ zł} \times 1000 \text{ szt.} = 200\,000 \text{ zł}$	Koszty: $500 \text{ zł} \times 1000 \text{ szt.} = 500\,000 \text{ zł}$
Dochód: 300 000 zł	Dochód: 100 000 zł
Podatek: $300\,000 \text{ zł} \times 19\% = 57\,000 \text{ zł}$	Podatek: $100\,000 \text{ zł} \times 12,5\% = 12\,500 \text{ zł}$

Łączny podatek zapłacony przez spółki wyniósł więc 69 500 zł.

Na początku następnego roku (2018) spółki podjęły decyzję o zmianie cen rowerów, tak aby przyniosło to korzyści podatkowe. Ponieważ stawka podatku dochodowego na Cyprze jest znacznie niższa niż w Polsce, podjęto decyzję, że cena roweru sprzedawanego przez polską spółkę będzie wynosiła 300 zł, co spowoduje, że wzrośnie dochód spółki cypryjskiej, a zmniejszy się – spółki polskiej. Wielkość sprzedaży dla podmiotu niemieckiego oraz koszty produkcji w 2018 r. pozostały bez zmian.

Tabela 2. Ustalenie dochodu i podatku spółek powiązanych w roku 2018 r.

Spółka polska	Spółka cypryjska
Przychód: $300 \text{ zł} \times 1000 \text{ szt.} = 300\,000 \text{ zł}$	Przychód: $600 \text{ zł} \times 1000 \text{ szt.} = 600\,000 \text{ zł}$
Koszty: $200 \text{ zł} \times 1000 \text{ szt.} = 200\,000 \text{ zł}$	Koszty: $300 \text{ zł} \times 1000 \text{ szt.} = 300\,000 \text{ zł}$
Dochód: 100 000 zł	Dochód: 300 000 zł
Podatek: $100\,000 \text{ zł} \times 19\% = 19\,000 \text{ zł}$	Podatek: $300\,000 \text{ zł} \times 12,5\% = 37\,500 \text{ zł}$

Łączny podatek zapłacony przez spółki wyniósł więc 56 500 zł, czyli o 13 000 zł mniej niż rok wcześniej.

W ten sposób – dzięki „sztucznemu” ustaleniu ceny – podmioty powiązane osiągnęły korzyść w postaci znacznie mniejszych zobowiązań podatkowych.

Przykład pokazuje, że spółki powiązane, które podlegają opodatkowaniu różnymi stawkami podatku, mogą wykorzystywać te powiązania w celu zmniejszania swoich zobowiązań podatkowych. Dla administracji podatkowych taka współpraca jest oczywiście niekorzystna, powoduje bowiem uszczuplenie wpływów podatkowych. Dlatego na gruncie zarówno przepisów krajowych, jak i umów międzynarodowych stosowane są przepisy, które mają na celu wyegzekwowanie od podmiotów powiązanych, by we wzajemnych relacjach zachowywały się tak, jakby tych powiązań nie było, czyli by współpracowały na zasadach rynkowych.

Badając relacje między podmiotami powiązanymi, organy podatkowe stosują zasadę dystansu (z ang. *arm's length*), co dosłownie oznacza „zasadę długości ramienia”. Zasada ta nakazuje, by mimo istniejących między podmiotami powiązań działały one w stosunkach wzajemnych, trzymając kontrahenta na długość ramienia, czyli na odpowiedni dystans. Na spółki powiązane nakłada się więc obowiązek kształtowania we wzajemnych stosunkach handlowych, w tym przede wszystkim w zakresie cen ustalanych we wzajemnych transakcjach, takich relacji, które ustaliłyby między sobą niezależne, konkurujące na rynku podmioty.

Organy podatkowe poszukują zatem odpowiedzi na pytanie, czy podmioty niepowiązane w identycznych lub porównywalnych okolicznościach ustalają lub ustaliłyby

takie same ceny lub czy w ogóle zawarłyby taką transakcję na warunkach, jakie ustaliły podmioty powiązane.

Tłumaczenie wyrażenia *arm's length* ma jednak trochę inne znaczenie – polskie „na długość ramienia” mówi raczej o bliskości, podczas gdy angielskie wyrażenie podkreśla dystans.

2. Podmioty powiązane w prawie krajowym i międzynarodowym

Współpraca mająca na celu wpływanie na zobowiązania podatkowe jest możliwa między podmiotami, które będą chciały ze sobą współdziałać tak, by łączny zapłacony przez nie podatek okazał się jak najmniejszy. W takiej współpracy jeden z podmiotów godzi się na osiągnięcie mniejszego zysku i „przerzucenie” części tego zysku do innego podmiotu. Musi więc istnieć bliskość między tymi podmiotami, która sprawia, że chcą one taką współpracę prowadzić. Muszą to więc być podmioty „powiązane”. Podmioty, które nie mają żadnych powiązań, współdziałają w celu maksymalizacji swoich zysków, czyli transakcje między podmiotami niepowiązanymi nie mają na celu realizowania wspólnej polityki podatkowej (byłaby ona wbrew interesom któregoś z partnerów), lecz osiągnięcie korzyści rynkowych.

Przepisy podatkowe próbują więc zidentyfikować podmioty powiązane (czyli takie, które mogą chcieć dążyć do osiągania wspólnych korzyści podatkowych) i „zmusić” je do tego, by we wzajemnych relacjach zachowywały się tak, jakby tych powiązań nie było, czyli współpracowały na takich zasadach jak podmioty niepowiązane.

Analizę tematyki podmiotów powiązanych rozpocząć więc wypada od wyjaśnienia, kiedy będziemy mieli do czynienia z powiązaniem.

2.1. Podmioty powiązane na gruncie polskich przepisów podatkowych

2.1.1. Definicja podmiotów powiązanych

Regulacje zobowiązujące do stosowania cen rynkowych zostały nałożone na podmioty powiązane. Zgodnie z ustawami o podatkach dochodowych (zarówno od osób prawnych – art. 25 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych; dalej: ustawa o CIT, jak i od osób fizycznych – art. 25 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych; dalej: ustawa o PIT) z podmiotami powiązanymi mamy do czynienia w sytuacji, gdy:

- 1) osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, mająca miejsce zamieszkania, siedzibę albo zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwana dalej podmiotem krajowym, bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu przedsiębiorstwem położonym poza terytorium RP bądź w jego kontroli lub posiada udział w kapitale tego przedsiębiorstwa, albo