

SKwP

Jak ująć w dokumentacji umowę spółki osobowej

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

► H4-5

Umowa spółki osobowej a dokum

PIT/CIT | 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.

MARCIN JAMROŹY

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, ustalane 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 (przed 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 osią-

gnięcia 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 bezpo-

średnio 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 powiązanymi 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 dokumentacyjnym (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.

• ZDANIEM EKSPERTA

Anna Głowska

radca prawny
w Rödł & 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. Problematyczne w danym przypadku może być m.in. ustalenie wartości wkładów polegających na świadczeniu pracy przez danego wspólnika, 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. ■

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

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