

Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN



W numerze:

Dr Rafał Aleksander Nawrot

**Zakres zastosowania regulacji CFC
do fundacji prywatnych**

Dr Katarzyna Trzpiota

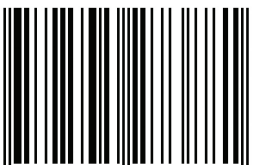
**Prace badawcze i rozwojowe – wybrane
problemy z rozliczeniem ulgi w podatku dochodowym
od osób prawnych w świetle interpretacji
indywidualnych prawa podatkowego**

Bartosz Jakóbek

**Odpowiedzialność podmiotów zbiorowych za czyny
zabronione pod groźbą kary**

Nr 5 grudzień 2018

ISSN 2545-2738



9 772545 273881

RB MAGAZINE

RB MAGAZINE JEST PIERWSZĄ CAŁKOWICIE BEZPŁATNĄ GAZETĄ Z ZAKRESU PRAWA, PODATKÓW, RACHUNKOWOŚCI I SZKOLEŃ NA POLSKIM RYNKU.

WYDAWANY JEST W CYKLU MIESIĘCZNYM, ZATEM MOGĄ PAŃSTWO SIĘGAĆ PO AKTUALNE ZMIANY NIEMAL NA BIEŻĄCO. WYDALIŚMY JUŻ PRAWIE 50 NUMERÓW, TO ŚWIADCZY O ZAINTERESOWANIU CZYTELNIKÓW.

www.rbmagazine.pl

Wydawca RB Magazine

Russell Bedford Poland sp. z o.o.,
ul. Marynarska 11; 02-674 Warszawa,
www.russellbedford.pl, tel: 22 276 61 80



Polecamy

Zakres zastosowania regulacji CFC do fundacji prywatnych

Dr Rafał Aleksander Nawrot

Polskie prawo podatkowe, dostrzegając rosnącą rolę fundacji prywatnych zarówno jako mechanizmu sukcesji uniwersalnej, jak i unikania opodatkowania, przewiduje od 1 stycznia 2019 r. expressis verbis ich opodatkowanie w sankcyjnym reżimie CFC (ang. controlled foreign companies). Jednocześnie do 31 grudnia 2018 r. objęcie fundacji prywatnych regulacjami CFC budziło wiele wątpliwości – niewątpliwie zakres opodatkowania tych fundacji regulacjami CFC był niepełny i w istocie uzależniony od przepisów prawa państwa inkorporacji fundacji oraz brzmienia jej statutu.

Patrz str. 28



Prace badawcze i rozwojowe – wybrane problemy z rozliczeniem ulgi w podatku dochodowym od osób prawnych w świetle interpretacji indywidualnych prawa podatkowego

Dr Katarzyna Trzpiota

Od 2018 roku zmieniły się zasady rozliczeń w ramach tak zwanej ulgi na prace badawczo-rozwojowe. Podatnicy muszą zwrócić uwagę na szereg ważnych aspektów dotyczących prowadzonych prac, aby móc skorzystać z preferencyjnego rozliczenia. Szczególnie dotyczy to kosztów pracowniczych.

Patrz str. 6

Odpowiedzialność podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary

Bartosz Jakóbek

Podstawowym celem planowanych zmian przepisów jest zwiększenie efektywności narzędzi służących do wymierzania sankcji podmiotom zbiorowym, w tym przede wszystkim w zakresie poważnej przestępczości gospodarczej i skarbowej.

Patrz str. 42

Umorzenie udziału wspólnika spółki z ograniczoną odpowiedzialnością

Michał Skwarek

Umorzenie udziałów jest specyficzną czynnością spółki, której efektem jest prawna likwidacja (unicestwienie) niektórych udziałów w kapitale zakładowym i wypłata co najmniej wartości bilansowej udziałów, gdy jest to umorzenie przymusowe.

Patrz str. 14

Spis treści



NOWOŚCI

Sławomir Wach

Nowy jednolity plik kontrolny wchłonie część deklaracji VAT 4

PRAWO I PODATKI W PRAKTYCE

Dr Katarzyna Trzpiota

Prace badawcze i rozwojowe – wybrane problemy z rozliczeniem ulgi w podatku dochodowym od osób prawnych w świetle interpretacji indywidualnych prawa podatkowego 6

Michał Skwarek

Umorzenie udziału wspólnika spółki z ograniczoną odpowiedzialnością 14

Adam Allen, Justyna Semik

Programy motywacyjne – zasady opodatkowania na gruncie interpretacji indywidualnych prawa podatkowego 20

Dr Maciej Chakowski, Przemysław Cizek, Gabriel Vilkas

Rady pracowników w prawie krajowym 24

PUBLIKACJE RECENZOWANE

Dr Rafał Aleksander Nawrot

Zakres zastosowania regulacji CFC do fundacji prywatnych 28

JUDYKATURA, GLOSY, INTERPRETACJE

Sławomir Wach

Możliwość zaliczenia wydatku na zakup odzieży służbowej do kosztów uzyskania przychodu 36

ZMIANY LEGISLACYJNE

Bartosz Jakóbek

Odpowiedzialność podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary 42

Drodzy Czytelnicy

Jest to piąte wydanie naszego miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”, który ukazuje się w wersji papierowej i elektronicznej.

Wkraczamy w 2019 rok z ogromną liczbą zmian podatkowych. Taka sytuacja powtarza się co dwanaście miesięcy, choć tym razem ładunek regulacji jest rzeczywiście potężny. Można to tłumaczyć specyfiką branży, kolejnym rokiem podatkowym, upływem obowiązywania poprzednich unormowań itd., ale fakt jest faktem, że na przełomie kolejnych lat podatnicy otrzymują w „prezencie” od ustawodawcy niezliczoną ilość zmodyfikowanych lub nowych przepisów. Przedsiębiorcy są nimi bardziej lub mniej zaskoczeni, niemniej muszą poświęcić na ich analizę mnóstwo swego cennego czasu.

Z reguły jest tak, że w oficjalnych komunikatach różnych resortów padają stwierdzenia o uproszczeniach prawa albo korzystnych zmianach podatkowych. Przykład pierwszy z brzegu dotyczy używania w działalności gospodarczej samochodów osobowych, o czym jest m.in. mowa w nowelizacji ustaw podatkowych. Ekspozowana jest informacja o podniesieniu od początku tego roku do 150 000 zł kwoty limitu wartości samochodu osobowego, do którego możliwe jest odliczanie odpisów amortyzacyjnych. Warto jednakże pamiętać też o tym, że wskutek nowych przepisów pełnego, podatkowego rozliczenia kosztów nie dokonają przedsiębiorcy, którzy korzystają z takich aut o wartości wyższej niż wspomniany limit – w przypadku umów leasingu operacyjnego, najmu i dzierżawy. Bowiernie zaliczanie opłat z tytułu tych umów do kosztów jest ustalone proporcją wartości leasingowanego czy też najmowanego samochodu właśnie do 150 000 zł.

Swoją drogą, ciekawe byłoby publikowanie przez Ministerstwo Finansów na początku każdego kolejnego roku kalendarzowego, ile w dopiero co minionym roku zniknęło – lub wkrótce zniknie – zwolnień podatkowych i różnego rodzaju ulg. Pewnie poznanie przez podatników tzw. twardych danych na ten temat nie przyniosłoby im mniej rozczarowań, ale chociaż osłabiło efekt zaskoczenia nowymi przepisami i umożliwiło wprowadzenie korekt w prowadzonym biznesie. Takie publikacje to jednak marzenie ściętej głowy.

W piątym numerze Biuletynu poruszamy m.in. kwestie dotyczące zakresu zastosowania regulacji CFC do fundacji prywatnych; wybranych problemów z rozliczeniem ulgi na prace badawczo-rozwojowe w podatku dochodowym od osób prawnych w świetle interpretacji indywidualnych prawa podatkowego; odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary; umorzenia udziału wspólnika spółki z ograniczoną odpowiedzialnością; rad pracowników w prawie krajowym; zasad opodatkowania programów motywacyjnych; możliwości zaliczenia wydatku na zakup odzieży służbowej do kosztów uzyskania przychodu.



Życzę Państwu pożytecznej lektury oraz realizacji w Nowym, 2019 Roku wszystkich planów – wraz z tymi, które dotyczą finansów osobistych i firmowych!

Dr Andrzej Dmowski

Redaktor naczelny miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”



Sławomir Wach

Autor jest dziennikarzem zajmującym się tematyką dotyczącą prawa, podatków, rachunkowości, rewizji finansowej, rynków kapitałowych, prawa pracy i HR. Jest autorem wielu publikacji z zakresu tej tematyki. Przez ponad 10 lat był redaktorem prowadzącym biuletynów elektronicznych BDO.

Słowa kluczowe: podatki, VAT, podatek od towarów i usług, jednolity plik kontrolny, VAT-7, VAT-7K, deklaracje VAT, JPK_VAT, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

NOWY JEDNOLITY PLIK KONTROLNY WCHŁONIE CZĘŚĆ DEKLARACJI VAT

Przedsiębiorcy nie będą musieli – w myśl planów Ministerstwa Finansów – składać deklaracji miesięcznych VAT-7 i kwartalnych VAT-7K oraz, tak jak obecnie, oddzielnie JPK_VAT. Dokumenty te zastąpi jeden, rozbudowany jednolity plik kontrolny. W rozliczeniu z fiskusem podatku od towarów i usług nie trzeba będzie również przysyłać dodatkowych załączników. Zacznie także funkcjonować Centralny Rejestr Faktur, w którym dane z plików JPK będą analizowane i weryfikowane na potrzeby kontroli sprawowanej przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Nowe przepisy mają wejść w życie 1 lipca 2019 roku.

Wprowadzenie

Zgodnie z projektem z 30 listopada 2018 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy Ordynacja podatkowa¹ (dalej projekt lub ustawa zmieniająca), podatnicy, z wyjątkiem tych, którzy wykonują wyłącznie czynności zwolnione od podatku oraz podatników, u których sprzedaż jest zwolniona od podatku, będą obowiązani prowadzić ewidencję zawierającą dane pozwalające na prawidłowe rozliczenie podatku, należyte sporządzenie informacji podsumowującej oraz umożliwiające kontrolę tych obowiązków przez organ podatkowy.

Wysyłany przez podatników nowy plik JPK_VAT, zgodny z wzorem dokumentu elektronicz-

nego umieszczonym na ePUAP, będzie zawierał część dotyczącą deklaracji i część związaną z ewidencją. Resort finansów zwraca uwagę², że przepis będzie stosowany wyłącznie do rozliczeń VAT dotyczących deklaracji VAT-7 i VAT-7K; nie będzie natomiast obowiązywał w przypadku skróconej deklaracji podatku od towarów i usług w zakresie usług taksówek osobowych opodatkowanych w formie ryczałtu (VAT-12) oraz innych deklaracji – przykładowo VAT-8, VAT-10, VAT-11, VAT-UE.

Dane z deklaracji VAT-27, dotyczące informacji podsumowującej w obrocie krajowym, będą ujęte w nowej strukturze JPK_VAT, w związku z czym uchylony zostanie art. 101a u.p.t.u., w myśl którego podatnicy dokonujący dostawy

¹ Art. 1 pkt 8 projektu opublikowanego w Rządowym Centrum Legislacji 4 grudnia 2018 r.; <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12318705/katalog/12554088#12554088>. Przepis ten nadaje nowe brzmienie ust. 3 w art. 109 ustawy z 11 marca 2004 o podatku od towarów i usług, t.j. Dz.U. 2018 poz. 2174, dalej u.p.t.u.

² Uzasadnienie do projektu, zamieszczone w Rządowym Centrum Legislacji 4 grudnia 2018 r.

towarów lub świadczący usługi, dla których podatnikiem jest nabywca, w przypadkach, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 7 i 8 u.p.t.u., są obowiązani składać w urzędzie skarbowym zbiorcze informacje o dokonanych dostawach towarów oraz świadczonych usługach. Nie trzeba będzie także dołączać do deklaracji wniosków i załączników, wystarczy bowiem wybrać i zaznaczyć odpowiednie pole w zmodyfikowanym pliku JPK_VAT³.

Obowiązki ewidencyjne i korekta

W uzasadnieniu do projektu wskazuje się, że podatnicy będą zobligowani do przysyłania pełnej ewidencji VAT, a nie jedynie informacji o prowadzonej przez nich ewidencji. Jeżeli rozliczają się z fiskusem co miesiąc, to powinni za pomocą środków komunikacji elektronicznej przysyłać ewidencję łącznie z deklaracją – we wspólnym, nowym pliku JPK_VAT – do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu rozliczeniowym⁴.

Jeśli chodzi o kolei o podatników rozliczających się kwartalnie, to będą oni obowiązani przysyłać do skarbowki ewidencję: 1) za pierwszy i drugi miesiąc danego kwartału – w terminie do 25. dnia miesiąca następującego odpowiednio po każdym z tych miesięcy; 2) za ostatni miesiąc danego kwartału, łącznie z deklaracją – w terminie właściwym do złożenia tej deklaracji⁵.

Projektodawca wyjaśnia, że takie rozwiązanie pozwoli Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej na efektywniejszą analizę danych o transakcjach i kontrahentach, a tym samym na weryfikację nadużyć podatkowych⁶. W przypadku stwierdzenia w przesłanej ewidencji błędów lub danych

niezgodnych ze stanem faktycznym, lub przy zmianie danych zawartych w ewidencji, podatnik będzie obowiązany przesłać niezwłocznie korektę tejże ewidencji.

W nowelizacji⁷ proponuje się również zmianę w ustawie z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁸, polegającą na wprowadzeniu dla jednostek administracji rządowej i jednostek samorządowych obowiązku prowadzenia przy użyciu programów komputerowych wykazu: 1) faktur dotyczących nabycia towarów lub usług, które nie zostały ujęte przez te jednostki w ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3 u.p.t.u. oraz 2) informacji o fakturach otrzymanych od innych podmiotów w związku z realizacją zadań nałożonych na te jednostki odrębnymi przepisami. Jednostki te będą przysyłały wykazy w postaci elektronicznej, bez wezwania organu podatkowego, do Szefa KAS, wg zasad dotyczących przysyłania ksiąg podatkowych lub ich części, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu.

Kary za błędne złożenie ewidencji

W przypadku gdy podatnik prześle ewidencję zawierającą błędy lub dane niezgodne ze stanem faktycznym, to w myśl ustawy zmieniającej naczelnik urzędu skarbowego nałoży na niego, w formie decyzji, karę pieniężną w wysokości 500 zł za każdą stwierdzoną nieprawidłowość⁹. Przed nałożeniem tej kary naczelnik wezwie podatnika do przestania korekty ewidencji wg określonych zasad, wskazując błędy lub dane niezgodne ze stanem faktycznym.

W projekcie zastrzeżone zostały również przepisy ustawy z 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy¹⁰ (dalej k.k.s.). Miano-

wicie karze grzywny za wykroczenie skarbowe będzie podlegał także ten podatnik, który mimo ujawnienia przedmiotu lub podstawy opodatkowania nie składa w terminie organowi podatkowemu lub płatnikowi deklaracji lub oświadczenia lub wbrew obowiązki nie składa ich za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub składa ją w postaci wadliwej¹¹.

Natomiast kto wbrew obowiązki nie przesyła w terminie właściwemu organowi podatkowemu księgi lub przesyła ją nierzetelną, będzie podlegał karze grzywny do 240 stawek dziennych. W wypadku mniejszej wagi na sprawcę czynu zabronionego nałożona zostanie kara grzywny za wykroczenie skarbowe, przy czym tej karze będzie podlegał także ten, kto przesyła księgę wadliwą¹².

Centralny Rejestr Faktur

Zgodnie z art. 1 pkt 9 projektu zostanie utworzony Centralny Rejestr Faktur, zawierający zbiór danych z przesłanych ewidencji oraz z wykazów wysyłanych przez jednostki administracji rządowej i jednostki samorządowe. Będzie to teleinformatyczny system służący do odbierania, gromadzenia, a także weryfikowania, analizy i kontroli tychże danych.

Celem ustawy zmieniającej ma być uproszczenie rozliczania podatku VAT. Resort finansów uruchomi zarazem w postaci ww. rejestru potężne narzędzie kontrolne, dzięki któremu – jak wskazuje się w uzasadnieniu projektu – można będzie wykazać niezgodności w tych rozliczeniach, sprawdzać prawidłowość wystawianych faktur, skuteczniej walczyć z karuzelami VAT i wystawianiem pustych faktur.

3 Art. 1 pkt 3 projektu, zmieniający art. 87 ust. 5-6a u.p.t.u.

4 Art. 1 pkt 8 projektu.

5 Ibidem.

6 Por. uzasadnienie projektu.

7 Art. 2 pkt 1 projektu.

8 T.j. Dz.U. 2018 poz. 800 z późn. zm.

9 Art. 1 pkt 8 projektu.

10 T.j. Dz.U. 2018 poz. 1958.

11 Art. 3 pkt 1 projektu, na mocy którego zmieni się brzmienie art. 56 § 4.

12 Art. 3 pkt 2 projektu, zgodnie z którym w k.k.s. po art. 61 dodany zostanie art. 61a.



Dr Katarzyna Trzpiota

Adiunkt na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego w Katedrze Finansów i Rachunkowości. Członek Komitetu Standardów Rachunkowości X kadencji. Specjalista z zakresu rachunkowości finansowej, zarządczej i podatkowej. Szkoleniowiec i wykładowca. Autorka licznych opracowań, artykułów i książek z zakresu rachunkowości skierowanych do praktyków. Współpracuje z Gazetą Prawną, Wydawnictwem Wiedza i Praktyka oraz C.H. Beck.

Słowa kluczowe: podatki, podatnicy, prace badawczo-rozwojowe, ulga podatkowa, koszty, koszty kwalifikowane, interpretacje indywidualne, ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, pracownicy, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

PRACE BADAWCZE I ROZWOJOWE – WYBRANE PROBLEMY Z ROZLICZENIEM ULGI W PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH W ŚWIETLE INTERPRETACJI INDYWIDUALNYCH PRAWA PODATKOWEGO

Od 2018 roku zmieniły się zasady dokonywania rozliczeń w ramach tak zwanej ulgi na prace badawczo-rozwojowe, o której mowa w art. 18d ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹. Podatnicy muszą zwrócić uwagę na szereg ważnych aspektów dotyczących prowadzonych prac, aby móc skorzystać z preferencyjnego rozliczenia. Szczególnie dotyczy to kosztów pracowniczych. Jakie wnioski wynikają w tej kwestii z najnowszych interpretacji organów skarbowych?

Wprowadzenie

W stosunku do kosztów prac rozwojowych ustawodawca zawarł w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych specyficzne regulacje normujące moment rozpoznania tych kosztów na cele podatkowe. W myśl art. 15 ust. 4a u.p.d.o.p., koszty prac rozwojowych mogą być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów w jeden z poniższych sposobów:

- w miesiącu, w którym zostały poniesione albo począwszy od tego miesiąca w równych częściach w okresie nie dłuższym niż 12 miesięcy, albo
- jednorazowo w roku podatkowym, w którym zostały zakończone, albo

- poprzez odpisy amortyzacyjne dokonywane zgodnie z art. 16m ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p. od wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w art. 16b ust. 2 pkt 3 u.p.d.o.p.

Jest to odstępstwo od ogólnej reguły, stanowiącej, iż

- koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy oraz w roku podatkowym, są potrącalne, co do zasady, w tym roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody, z zastrzeżeniami²;
- koszty uzyskania przychodów, inne niż

¹ Dz.U. 2018 poz. 1036 ze zm., dalej u.p.d.o.p.

² Art. 15 ust. 4 u.p.d.o.p.

koszty bezpośrednio związane z przychodami, są potrącalne w dacie ich poniesienia³. Jeżeli koszty te dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, a nie jest możliwe określenie, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, to w takim przypadku stanowią koszty uzyskania przychodów proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą.

Z kolei, aby móc skorzystać z ulgi na działalność badawczo-rozwojową, podatnik musi przeprowadzić analizę skierowaną na:

- zidentyfikowanie przejawów działalności gospodarczej, które mogą zostać uznane za działalność badawczo-rozwojową⁴;
- określenie kosztów działalności badawczo-rozwojowej poprzez zidentyfikowanie kosztów spełniających definicję „kosztów kwalifikowanych”⁵;
- zidentyfikowanie dokumentacji uzasadniającej prawo do skorzystania z ulgi oraz wypełnienie obowiązków formalnych⁶.

Można generalnie wskazać, iż aby podatnikowi podatku dochodowego od osób prawnych przysługiwało prawo odliczenia w zeznaniu podatkowym kosztów kwalifikowanych poniesionych w danym roku podatkowym, powinny być łącznie spełnione następujące warunki:

- podatnik poniósł koszty na działalność badawczo-rozwojową,
- koszty na działalność badawczo-rozwojową stanowiły dla podatnika koszty uzyskania przychodów w rozumieniu u.p.d.o.p.,
- koszty na działalność badawczo-rozwojową mieszczą się w zamkniętym katalogu kosztów kwalifikowanych, określonym przepisami

art. 18d ust. 2-3 u.p.d.o.p.;

- ww. koszty uzyskania przychodów stanowiły koszty kwalifikowane w rozumieniu u.p.d.o.p., przy czym jeżeli koszty kwalifikowane zostały poniesione w ramach badań podstawowych, badania te były prowadzone na podstawie umowy lub porozumienia z jednostką naukową w rozumieniu odrębnych przepisów,
- w ewidencji, o której mowa w art. 9 ust. 1b u.p.d.o.p., podatnik wyodrębnił koszty działalności badawczo-rozwojowej,
- podatnik wykazał w zeznaniu podatkowym koszty kwalifikowane podlegające odliczeniu,
- kwota odliczonych kosztów kwalifikowanych nie przekroczyła limitów określonych w o.p.d.o.p.,
- koszty kwalifikowane nie zostały zwrócone podatnikowi w jakiegokolwiek formie.

Definicje działalności badawczo-rozwojowej i prac rozwojowych

Ustawodawca wprowadził definicję działalności badawczo-rozwojowej w art. 4a pkt 26 u.p.d.o.p., zgodnie z którą należy przez nią rozumieć działalność twórczą obejmującą badania naukowe lub prace rozwojowe, podejmowaną w sposób systematyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań. Z ustawowej definicji wynika zatem, że taka działalność musi mieć charakter twórczy. Posłużenie się tym sformułowaniem wskazuje, iż działalność badawczo-rozwojowa to taka aktywność, która nastawiona jest na tworzenie nowych i oryginalnych rozwiązań, często o charakterze unikatowym, które nie mają odtwórczego charakteru.

Po drugie, z art. 4a pkt 26 u.p.d.o.p. wynika, że działalność badawczo-roz-

wojowa musi być podejmowana w systematyczny sposób. Przesłankę tę należy rozumieć jako zakaz obejmowania ulgą incydentalnych działań podatnika. Po trzecie, taka działalność musi mieć określony cel, tj. powinna być nakierowana na zwiększenie zasobów wiedzy oraz ich wykorzystanie do tworzenia nowych zastosowań. W myśl art. 4a pkt 27 u.p.d.o.p., ilekroć w ustawie jest mowa o badaniach naukowych, oznacza to:

- badania podstawowe – oryginalne prace badawcze, eksperymentalne lub teoretyczne, podejmowane przede wszystkim w celu zdobywania nowej wiedzy o podstawach zjawisk i obserwowalnych faktów bez nastawienia na bezpośrednie zastosowanie komercyjne,
- badania stosowane – prace badawcze podejmowane w celu zdobycia nowej wiedzy, zorientowane przede wszystkim na zastosowanie w praktyce,
- badania przemysłowe – badania mające na celu zdobycie nowej wiedzy oraz umiejętności w celu opracowywania nowych produktów, procesów i usług lub wprowadzania znaczących ulepszeń do istniejących produktów, procesów i usług; badania te uwzględniają tworzenie elementów składowych systemów złożonych, budowę prototypów w środowisku laboratoryjnym lub w środowisku symulującym istniejące systemy, szczególnie do oceny przydatności danych rodzajów technologii, a także budowę niezbędnych w tych badaniach linii pilotażowych, w tym do uzyskania dowodu w przypadku technologii generycznych.

Stosownie do treści art. 4a pkt 28 u.p.d.o.p., ilekroć w ustawie jest mowa o pracach rozwojowych – oznacza to nabywanie, łączenie, kształtowanie i wykorzystywanie dostępnej aktualnie wiedzy

³ Art. 15 ust. 4d u.p.d.o.p.

⁴ To jest tych aktywności podatnika, które spełniają definicje wskazane w art. 4a pkt 26-28 u.p.d.o.p.

⁵ O jakich mowa w art. 18d u.p.d.o.p.

⁶ Przede wszystkim w celu realizacji obowiązku wskazanego w art. 9 ust. 1b u.p.d.o.p.

i umiejętności z dziedziny nauki, technologii i działalności gospodarczej oraz innej wiedzy i umiejętności do planowania produkcji oraz tworzenia i projektowania nowych, zmienionych lub ulepszonych produktów, procesów i usług, z wyłączeniem prac obejmujących rutynowe i okresowe zmiany wprowadzane do produktów, linii produkcyjnych, procesów wytwórczych, istniejących usług oraz innych operacji w toku, nawet jeżeli takie zmiany mają charakter ulepszeń, w szczególności:

- opracowywanie prototypów i projektów pilotażowych oraz demonstracje, testowanie i walidację nowych lub ulepszonych produktów, procesów lub usług w otoczeniu stanowiącym model warunków rzeczywistego funkcjonowania, których głównym celem jest dalsze udoskonalenie techniczne produktów, procesów lub usług, których ostateczny kształt nie został określony,
- opracowywanie prototypów i projektów pilotażowych, które można wykorzystać do celów komercyjnych, w przypadku, gdy prototyp lub projekt pilotażowy stanowi produkt końcowy gotowy do wykorzystania komercyjnego, a jego produkcja wyłącznie do celów demonstracyjnych i walidacyjnych jest zbyt kosztowna.

Kluczowe jest zawarte w definicji działalności badawczo-rozwojowej rozróżnienie, które wskazuje, iż taka działalność obejmuje dwa rodzaje aktywności, tj.: (i) badania naukowe⁷ oraz (ii) prace rozwojowe⁸. Taki innowacyjny, twórczy charakter prac jest pierwszym aspektem, który muszą przeanalizować przedsiębiorcy, przy czym nie ma katalogu ani zakresu

prac, które za takie mogą zostać uznane. Podkreślono to w bardzo wielu interpretacjach prawa podatkowego.

Przesłanki działalności badawczo-rozwojowej

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 4 grudnia 2017 r.⁹ stwierdził, iż: „Zatem wskazać należy, że innowacja jest to każda zmiana, która coś ulepsza, daje nową jakość lub pozwala stworzyć nowy produkt, usługę bądź nową jakość. Może to być zmiana radykalna, dająca zupełnie nowy produkt, ale również cząstkowa, prowadzona do udoskonalenia produktu. Dlatego też definicja tego słowa jest bardzo szeroka” (tak też m.in. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 14 marca 2017 r.¹⁰).

Z kolei Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 14 listopada 2017 r.¹¹ potwierdził, że takie cechy, jak: ulepszenie produktu, systematyczność, brak rutynowości i okresowości zmian w produktach, zwiększanie zasobów wiedzy wykorzystywanych przez podatnika do tworzenia nowych zastosowań, tj. rozwiązań pozwalających na osiągnięcie wyższej jakości produktów, świadczy o innowacyjności podejmowanych działań.

Natomiast Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 6 listopada 2017 r.¹² wskazał, iż „Z ustawowej definicji wynika zatem, że taka działalność musi mieć charakter twórczy. Posłużenie się tym sformułowaniem wskazuje, iż działalność badawczo-rozwojowa to taka aktywność, która nastawiona jest na tworzenie nowych i oryginalnych rozwiązań, często o charakterze unikatowym, które nie mają odwrotnego charakteru. Po drugie, z art. 4a pkt 26 u.p.d.o.p. wynika, że działalność badawczo-rozwojowa musi być podejmowana w systematyczny sposób. Przesłankę tę należy rozumieć jako zakaz obejmowania ulgą incydentalnych działań podatnika. Po trzecie, taka działalność musi mieć określony cel, tj. powinna być nakierowana na zwiększenie zasobów wiedzy oraz ich wykorzystanie do tworzenia nowych zastosowań”.

Przesłankę tę należy rozumieć jako zakaz obejmowania ulgą incydentalnych działań podatnika. Po trzecie, taka działalność musi mieć określony cel, tj. powinna być nakierowana na zwiększenie zasobów wiedzy oraz ich wykorzystanie do tworzenia nowych zastosowań”.

Także prototypowanie może stanowić działalność badawczo-rozwojową w rozumieniu przepisów u.p.d.o.p. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w przywołanej już interpretacji indywidualnej z 4 grudnia 2017 r.¹³ stwierdził, że „W ramach prac rozwojowych następuje połączenie wyników prac badawczych z wiedzą techniczną w celu wprowadzenia do produkcji nowego lub zmodernizowanego wyrobu, nowej technologii czy nowego systemu organizacji. Prace rozwojowe mogą obejmować opracowanie prototypów i projektów pilotażowych oraz demonstracje, testowanie i walidację nowych lub ulepszonych produktów, procesów lub usług w otoczeniu stanowiącym model warunków rzeczywistego funkcjonowania, których głównym celem jest dalsze udoskonalenie techniczne produktów, procesów lub usług, których ostateczny kształt nie został określony. Prace rozwojowe mogą obejmować również opracowywanie prototypów i projektów pilotażowych, które można wykorzystać do celów komercyjnych, w przypadku, gdy prototyp lub projekt pilotażowy stanowi produkt końcowy gotowy do wykorzystania komercyjnego, a jego produkcja wyłącznie do celów demonstracyjnych i walidacyjnych

7 Zdefiniowane w art. 4a pkt 27 u.p.d.o.p.

8 O których mowa w art. 4 pkt 28 u.p.d.o.p.

9 Sygn. 0111-KDIB1-3.4010.260.2017.3.APO.

10 Sygn. 1462-IPPB5.4510.21.2017.2.MR.

11 Sygn. 0111-KDIB1-3.4010.352.2017.2.MST.

12 Sygn. 0114-KDIP2-1.4010.241.2017.2.JSZ.

13 Sygn. 0111-KDIB1-3.4010.260.2017.3.APO, op. cit.

jest zbyt kosztowna. Prace rozwojowe nie obejmują rutynowych i okresowych zmian wprowadzanych do istniejących produktów, linii produkcyjnych, procesów wytwórczych, usług, nawet jeśli takie zmiany mają charakter ulepszeń. Wyżej opisane projekty zawierają niewątpliwie elementy innowacyjności oraz wypełniają definicje ustawowe, odnoszące się do działalności badawczo-rozwojowej” (dla porównania interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 1 czerwca 2017 r., sygn. 2461-IBPB-1-3.4510.112.2017.l.MST).

Odliczenie kosztów w ramach ulgi na prace badawczo-rozwojowe

W ramach ulgi, zgodnie z art. 18d ust. 1 u.p.d.o.p., podatnik uzyskujący przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych, odlicza od podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 18, określone koszty uzyskania przychodów poniesione na działalność badawczo-rozwojową, zwane dalej „kosztami kwalifikowanymi”. Kwota odliczenia nie może w roku podatkowym przekraczać kwoty dochodu uzyskanego przez podatnika z przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych.

W brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2018 r. za koszty kwalifikowane uznaje się:

- poniesione w danym miesiącu należności z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁴, oraz sfinansowane przez płatnika składki z tytułu tych należności określone w ustawie z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych¹⁵, w takiej części, w jakiej czas przeznaczony na realizację działalności badawczo-rozwojowej pozostaje

w ogólnym czasie pracy pracownika w danym miesiącu;

- poniesione w danym miesiącu należności z tytułów, o których mowa w art. 13 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. oraz sfinansowane przez płatnika składki z tytułu tych należności, określone w u.s.u.s., w takiej części, w jakiej czas przeznaczony na wykonanie usługi w zakresie działalności badawczo-rozwojowej pozostaje w całości czasu przeznaczanego na wykonanie usługi na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło w danym miesiącu. Natomiast odliczeniu w ramach ulgi B+R nie podlegają składki na Fundusz Pracy oraz Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych.

Koszty te podlegają odliczeniu, jeżeli nie zostały podatnikowi zwrócone w jakiegokolwiek formie lub nie zostały odliczone od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym (art. 18d ust. 5 u.p.d.o.p.).

Natomiast zgodnie z treścią art. 18d ust. 6 u.p.d.o.p., podatnikowi, który w roku podatkowym prowadził działalność na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia, prawo do odliczenia przysługuje jedynie w odniesieniu do kosztów kwalifikowanych, które nie są przez podatnika uwzględniane w kalkulacji dochodu zwolnionego z podatku na podstawie zezwolenia.

Artykuł 18d ust. 7 u.p.d.o.p. w brzmieniu obowiązującym do 29 kwietnia 2018 r. zawiera ograniczenia co do kwoty kosztów kwalifikowanych, i tak nie można przekroczyć:

- w przypadku, gdy podatnik, o którym mowa w ust. 3a jest mikroprzedsiębiorcą, małym lub średnim przedsiębiorcą, w rozumieniu

przepisów o swobodzie działalności gospodarczej – 150% kosztów, o których mowa w ust. 2-3a;

- w przypadku pozostałych podatników, o których mowa w ust. 3a – 150% kosztów, o jakich mowa w ust. 2 pkt 1-4a i ust. 2a-3a, oraz 100% kosztów, o których mowa w ust. 2 pkt 5;
- w przypadku pozostałych podatników – 100% kosztów, o jakich mowa w ust. 2-3. Jak stanowi art. 18d ust. 7 u.p.d.o.p. w brzmieniu obowiązującym od 30 kwietnia 2018 r., który został zmieniony na podstawie art. 27 ustawy z 6 marca 2018 r. Przepisy wprowadzające ustawę - Prawo przedsiębiorców oraz inne ustawy dotyczące działalności gospodarczej¹⁶, kwota kosztów kwalifikowanych nie może przekroczyć:
- w przypadku, gdy podatnik, o którym mowa w ust. 3a jest mikroprzedsiębiorcą, małym lub średnim przedsiębiorcą, w rozumieniu przepisów u.p.p.p. – 150% kosztów, o których mowa w ust. 2-3a;
- w przypadku pozostałych podatników, o których mowa w ust. 3a – 150% kosztów, o jakich mowa w ust. 2 pkt 1-4a i ust. 2a-3a, oraz 100% kosztów, o których mowa w ust. 2 pkt 5;
- w przypadku pozostałych podatników – 100% kosztów, o których mowa w ust. 2-3.

Odliczanie kosztów zatrudnienia w związku z działalnością B+R na tle interpretacji podatkowych

- Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 20 marca 2017 r.¹⁷ wyjaśnił, iż: „należy stwierdzić, że za pracowników zatrudnionych (...) w celu realizacji działalności B+R należy uznać takich

¹⁴ T.j. Dz.U. 2018 poz. 1509, dalej u.p.d.o.f.

¹⁵ T.j. Dz.U. 2017 poz. 1778, dalej u.s.u.s.

¹⁶ Dz.U. 2018 poz. 650, dalej u.p.p.p.

¹⁷ Sygn. 2461-IBPB-1-3.4510.1086.2016.2.TS.

pracowników, którzy obiektywnie mogą przyczynić się do prowadzenia prac B+R, nie jest natomiast konieczne powstanie faktycznego efektu wyników pracy tych osób. Stąd, jeśli zatrudnione osoby mają wystarczające kompetencje do uczestniczenia w projektach B+R lub wspierania tych projektów, a zatem obiektywnie mogą mieć wkład w realizację działalności B+R, a dodatkowo w zakresie ich obowiązków pozostaje praca w obszarze B+R, osoby takie mogą zostać uznane za zatrudnione w celu realizacji działalności badawczo-rozwojowej Spółki¹⁸. Istotne jest, aby pracownik faktycznie wykonywał zadania będące realizacją prac B+R.

Nie jest wystarczające, aby umowa o pracę, jako zakres kompetencji wskazywała czynności stanowiące realizację czynności kwalifikujących się do działalności B+R. Pracownik, aby jego wynagrodzenie stanowiło koszt kwalifikowany, musi faktycznie w takich pracach uczestniczyć.

Z kolei, jak wskazał Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 14 grudnia 2017 r.¹⁹:

- przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie precyzują i nie wprowadzają ograniczeń w zakresie dotyczącym tego, z czego powinno wynikać zatrudnienie pracownika w celu realizacji działalności badawczo-rozwojowej,
- najważniejszym kryterium decydującym o zaliczeniu kosztów kwalifikowanych, o którym mowa w art. 18d ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.p. w odniesieniu do ulgi B+R, jest faktyczne wykonywanie przez pracownika działalności badawczo-rozwojowej,
- przepisy u.p.d.o.p. nie regulują wprost obowiązku wskazywania

w umowie o pracę celu zatrudnienia, czy też obowiązku ewidencjonowania czasu pracy pracowników zatrudnionych w celu realizacji działalności badawczo-rozwojowej, a ustawodawca nie narzucił przedsiębiorcom formy podziału/wyodrębnienia tych kosztów; w konsekwencji wybór sposobu udokumentowania tych wydatków pozostawiony został podatnikom, którzy prowadzą działalność badawczo-rozwojową.

Zatem użycie lub nieużycie w umowach o pracę sformułowania „działalność badawczo-rozwojowa” nie powinno mieć żadnego wpływu na ocenę działalności, jako działalności badawczo-rozwojowej czy też uznanie kosztów wynagrodzeń i składek na ubezpieczenie społeczne pracowników jako kosztów kwalifikowanych. Dla celów oceny prawnej zadań realizowanych przez pracowników jako aktywności wykonywanej w ramach działalności badawczo-rozwojowej, nie jest konieczne ujęcie w umowie o pracę zapisów precyzyjnie stwierdzających, że konkretny pracownik wykonuje działalność badawczo-rozwojową.

Ewidencja czasu pracy

W celu ustalenia czy pracownicy wykonują działalność badawczo-rozwojową, decydujący powinien być zakres działań faktycznie przez nich realizowanych, czyli uczestnictwo w realizacji opisanych w stanie faktycznym projektów. Czas pracy pracowników związanych z realizacją projektów musi być ewidencjonowany, co ma gwarantować uwzględnienie jedynie wartości roboczogodzin faktycznie przeznaczonych na realizację prac badawczo-rozwojowych.

Na taki aspekt organizacyjny zwrócił ostatnio uwagę Dyrektor KAS w interpre-

tacji z 28 sierpnia 2018 r.¹⁹. Wskazał on, iż „przepisy podatkowe dają możliwość uznania za koszty kwalifikowane należności z tytułu wynagrodzeń pracownika, który realizuje wskazany cel, tj. wykonuje prace badawczo-rozwojowe. Za pracownika zatrudnionego w celu realizacji działalności badawczo-rozwojowej należy uznać pracownika, w którego zakresie obowiązków pozostaje czynne uczestnictwo w prowadzonych pracach badawczo-rozwojowych. Jednakże istotne jest też, aby pracownik faktycznie wykonywał zadania będące realizacją prac badawczo-rozwojowych. Nie wystarczy zatem, że umowa o pracę bądź inny dokument potwierdza, iż w zakresie kompetencji danego pracownika znajduje się wykonywanie czynności stanowiących realizację działalności badawczo-rozwojowej; pracownik ten musi też faktycznie uczestniczyć w tych pracach. Tylko wówczas wynagrodzenie takiego pracownika oraz koszty świadczeń poniesionych na jego rzecz będą mogły stanowić koszt kwalifikowany w całości”.

Oznacza to, iż w przypadku, gdy pracownik w ramach świadczonej pracy wykonuje obowiązki nie tylko związane z działalnością badawczo-rozwojową, to zasadne jest wyodrębnienie (wyłączenie z ulgi badawczo-rozwojowej) tej części wynagrodzenia oraz świadczeń wypłaconych pracownikom zajmującym się działalnością badawczo-rozwojową, a także składek od tych przychodów, określonych w u.s.u.s., która nie jest związana z realizacją działalności B+R.

Ustawodawca nie narzucił przedsiębiorcom formy takiego podziału/wyodrębnienia. Wybór sposobu udokumentowania tych wydatków pozostawiony został podatnikom, którzy prowadzą działalność badawczo-rozwojową. Dlatego wskazane jest, aby dla celów dowodo-

18 Sygn. 0115-KDIT2-3.4010.347.2017.2.PS.

19 Sygn. 0111-KDIB1-3.4010.413.2018.1.MBD.

wych ewidencja czasu pracy, poświęconego przez pracowników na działalność badawczo-rozwojową, była prowadzona przez podatnika korzystającego z ulgi.

Dodatkowo należy wskazać, iż w komunikacie Ministerstwa Finansów z 18 maja 2017 r. o uldze B+R zostało wyraźnie stwierdzone, że „(...) prowadzenie tego rodzaju ewidencji przewidziane jest wprost w propozycji legislacyjnej przedstawionej w »projekcie ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego działalności innowacyjnej«. Ustawodawca proponuje tam, aby wynagrodzenia i składki stanowiły koszty kwalifikowane (stanowiące bazę do wyliczenia ulgi B+R) – w takiej części, w jakiej czas przeznaczony na realizację działalności badawczo-rozwojowej pozostaje w ogólnym czasie pracownika (...)”.

Podatnicy muszą zatem udokumentować czas pracy pracownika w określonej formie ewidencji z jednoczesnym wydzieleniem czasu, jaki poświęca dany pracownik na wykonywanie czynności badawczo-rozwojowych w stosunku do łącznej ilości przepracowanych przez niego godzin.

Należy także zauważyć, że art. 9 ust. 1b u.p.d.o.p. nakłada na podatników, którzy zamierzają skorzystać z ulgi badawczo-rozwojowej, obowiązek wyodrębnienia kosztów działalności badawczo-rozwojowej (w tym kosztów pracowniczych) w prowadzonych księgach podatkowych. Zastosowany przez podatnika sposób wyodrębnienia kosztów powinien umożliwić prawidłowe zidentyfikowanie kosztów kwalifikowanych, które dają prawo do skorzystania z ulgi, w kwocie adekwatnej do odpowiedniego rodzaju kosztu kwalifikowanego.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 16 listopada 2017 r.²⁰ stwierdził, że „Ustawodawca nie narzucił przedsiębiorcom formy takiego wyodrębnienia (podziału) części wynagrodzenia. Wybór sposobu udokumentowania tych wydatków pozostawiony został podatnikom, którzy prowadzą działalność badawczo-rozwojową.

Dlatego zalecane jest, aby dla celów dowodowych prowadzona była ewidencja czasu pracy pracowników zaangażowanych w działalność badawczo-rozwojową podatnika. Biorąc pod uwagę powyższe wskazać należy, że w przypadku pracowników delegowanych czasowo, którzy wykonują standardową działalność Wnioskodawcy, ale częściowo realizują także działalność badawczo-rozwojową, koszty ich zatrudnienia mogą zostać zaliczone do kosztów kwalifikowanych w proporcji, w jakiej udział pracownika w pracach B+R pozostaje w relacji do całości świadczonej przez niego pracy, na podstawie ewidencji czasu pracy”.

Analogiczne stanowiska w zakresie proporcji/ewidencji zostały zaprezentowane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacjach indywidualnych z dnia:

- 16 listopada 2017 r., sygn. 0111-KDI-B1-3.4010.387.2017.1.APO,
- 15 listopada 2017 r., sygn. 0111-KDI-B1-3.4010.266.2017.3.MST,
- 17 października 2017 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.207.2017.3.MST,
- 10 maja 2017 r., sygn. 0114-KDIP-2-1.4010.68.2017.1.MR,
- 14 kwietnia 2017 r., sygn. 2461-IBPB-1-3.4510.68.2017.1.IZ,
- 24 października 2018 r., sygn. 0114-KDIP2-1.4010.345.2018.2.JS.

Odliczenie kosztów wynagrodzeń i składek

Możliwość przypisania kosztów wynagrodzeń i składek musi uwzględniać stosowanie ogólnych zasad. W myśl art. 15 ust. 4g u.p.d.o.p. należności z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 i 6 u.p.d.o.f. oraz zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacane przez zakład pracy stanowią koszty uzyskania przychodów w miesiącu, za który są należne, pod warunkiem, że zostały wypłacone lub postawione do dyspozycji w terminie wynikającym z przepisów prawa pracy, umowy lub innego stosunku prawnego łączącego strony. W przypadku uchybienia temu terminowi, do należności tych stosuje się art. 16 ust. 1 pkt 57.

Natomiast zgodnie z art. 15 ust. 4h u.p.d.o.p., składki z tytułu należności, o których mowa w ust. 4g, określone w u.s.u.s., w części finansowanej przez płatnika składek, składki na Fundusz Pracy oraz Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, z zastrzeżeniem art. 16 ust. 1 pkt 40, stanowią koszty uzyskania przychodów w miesiącu, za który należności te są należne, pod warunkiem, że składki zostaną opłacone:

- z tytułu należności wypłacanych lub postawionych do dyspozycji w miesiącu, za który są należne – w terminie wynikającym z odrębnych przepisów;
- z tytułu należności wypłacanych lub postawionych do dyspozycji w miesiącu następnym, w terminie wynikającym z przepisów prawa pracy, umowy lub innego stosunku prawnego łączącego strony – nie później niż do 15. dnia tego miesiąca.

W przypadku uchybienia tym terminom, do składek tych stosuje się art. 16 ust. 1 pkt 57a i ust. 7d u.p.d.o.p. Oznaczać to może, iż np.

²⁰ Sygn. 0111-KDIB1-3.4010.365.2017.1.MST.

wynagrodzenia za grudzień wypłacone nieterminowo w styczniu 2019 r. nie będą mogły być uwzględnione w rozliczeniu ulgi za 2018 r. – tylko dopiero za 2019 r.

Kolejna wątpliwość dotyczy tego czy inne koszty związane z zatrudnieniem będą mogły być rozliczane w ramach ulgi B+R. Na przykład Dyrektor KIS w interpretacji z 24 października 2018 r.²¹ zgodził się na rozliczenie w ramach ulgi takich kosztów, jak koszty wynagrodzenia pracowników zatrudnionych w celu realizacji prac B+R czy koszty składek z tytułu tych należności, określone w u.s.u.s. – w części finansowanej przez płatnika składek, ale też

- szkolenia pracowników zatrudnionych w celu realizacji prac B+R, związane z prowadzeniem tych prac,
- koszty dodatkowego ubezpieczenia medycznego pracowników zatrudnionych w celu realizacji prac B+R,
- podróże służbowe pracowników w celu realizacji prac B+R.

Podobne stanowisko znajdziemy też w interpretacji indywidualnej z 22 maja 2017 r.²², gdzie stwierdzono, że „Tym samym, stanowisko Wnioskodawcy w zakresie możliwości odliczenia w świetle art. 18d ust. 2 pkt 1 od podstawy opodatkowania w ramach stosowania ulgi na prace badawczo-rozwojowe wynagrodzenia wypłaconego na rzecz osób zatrudnionych na podstawie umowy o pracę, jak również kosztów składek z tytułu tych należności wynikających z przepisów o systemie ubezpieczeń społecznych, a także kosztów szkoleń pracowników, które to szkolenia są związane z prowadzeniem prac badawczo-rozwojowych, oraz kosztów ubezpieczenia medycznego i kosztów podróży służbowych pracowni-

ków zatrudnionych w celu realizacji prac badawczo-rozwojowych w proporcji, w jakiej ci pracownicy faktycznie realizują prace w zakresie działalności badawczo-rozwojowej należy uznać za prawidłowe” (dla porównania interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 17 października 2017 r., sygn. 0114-KDIP2-1.4010.255.2017.I.JS).

Ponadto Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 29 marca 2017 r.²³ wskazał, że „Kosztami kwalifikowanymi będą koszty wynagrodzenia zasadniczego, wynagrodzenia za nadgodziny, dodatku urlopowego, ekwiwalentów za niewykorzystany urlop, premii i nagród, dodatków do wynagrodzeń, wynagrodzeń za czas niezdolności do pracy, odpraw, ekwiwalentów za wykorzystywanie samochodu prywatnego do celów służbowych, diet i innych należności za czas podróży służbowej pracownika, wynagrodzeń i dodatków wypłacanych pracownikom oddelegowanym z innych spółek z Grupy, pakietów medycznych, ubezpieczenia na życie z ubezpieczeniowym funduszem kapitałowym, a także składek na ubezpieczenia społeczne określone w u.s.u.s., w części finansowanej przez płatnika składek, jeżeli te należności i składki dotyczą pracowników zatrudnionych w celu realizacji działalności badawczo-rozwojowej”²⁴.

Takie koszty dotyczące pracowników zatrudnionych do realizacji prac badawczo-rozwojowych są należnościami ze stosunku pracy (należności dotyczą tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.p.). W skład ww. należności nie będą wchodziły np. wynagrodzenia za czas choroby czy też za czas urlopu, co wyraźnie np. podkreślił Dyrektor KIS w interpretacji z 5 listopada 2018 r.²⁵ czy z 31 października 2018 r.²⁶.

Od 2018 r., zgodnie z art. 18d ust. 2 pkt 1a u.p.d.o.p., ww. koszty dotyczące osób realizujących prace badawczo-rozwojowe na podstawie umów o dzieło oraz umów zlecenia są zaliczane do kosztów kwalifikowanych. Mając na uwadze to, że konstrukcja tego przepisu jest analogiczna do art. 18d ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.p., należy stwierdzić, że wyżej przytoczone konkluzje Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej dotyczące osób zatrudnionych na umowę o pracę znajdują zastosowanie od 2018 r. również w tym przypadku.

Potwierdza to też np. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 8 czerwca 2018 r.²⁷, który stwierdził, iż „Z powyższego wynika, że podatnik podatku dochodowego od osób prawnych, prowadzący działalność badawczo-rozwojową, może zaliczyć do kosztów kwalifikowanych koszty wynagrodzenia ze stosunku pracy, jak również z tytułu umowy zlecenia lub umowy o dzieło, zawartej z osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej”. Brak możliwości ujęcia w ramach ulgi kosztów dotyczących umów z osobami prowadzącymi działalność gospodarczą podkreślono w interpretacji z 31 października 2018 r.²⁸.

Podsumowanie

Jak zatem zostało wyżej przedstawione w świetle szeregu najnowszych interpretacji organów skarbowych, odliczenie w ramach ulgi badawczo-rozwojowej kosztów pracowniczych wymaga nie tylko zweryfikowania tego czy jednostka rzeczywiście prowadzi prace spełniające kryteria uznania ich za zgodne z wymogami art. 4 ust. 26-28 u.p.d.o.p., ale także zwrócenia uwagi na szereg formalnych

21 Sygn. 0114-KDIP2-1.4010.343.2018.2.JS.

22 Sygn. 0114-KDIP2-1.4010.41.2017.1.MR.

23 Sygn. 3063-ILPB2.4510.235.2016.2.ŁM.

24 Analogiczne stanowisko przedstawiają interpretacje indywidualne Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 17 października 2017 r., sygn. 0114-KDIP-2-1.4010.255.2017.1JS oraz Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 21 lutego 2017 r., sygn. 3063-ILPB2.4510.223.2016.I.KS.

25 Sygn. 0111-KDIB1-3.4010.411.2018.2.MST.

26 Sygn. 0114-KDIP2-1.4010.323.2018.1.JS.

27 Sygn. akt 0111-KDIB1-3.4010.227.2018.I.MBD.

28 Sygn. 0111-KDIB1-3.4010.472.2018.1.BM.

obwarowań związanych z rodzajem ponoszonych nakładów, współpracą między jednostką a osobą fizyczną realizującą zadania, ewidencją czasu pracy. Opracowanie

prezentuje wybrane zagadnienia dotyczące podatkowego rozliczania kosztów zatrudnienia pracowników i innych osób zatrudnianych w ramach prac badawczo-rozwo-

jowych. Wskazane zostały najważniejsze warunki związane z możliwością odliczenia tych kosztów w ramach ulgi B+R na gruncie orzecznictwa organów podatkowych.

Summary

Dr Katarzyna Trzpiota

Research and development-selected problems of settlement of relief in income tax of legal persons, in the light of tax rulings

The article presents selected issues relating to the settlement of tax costs of employing staff and other persons employed in the R & D development. Indicated were the most important terms associated with the ability to deduct these costs as part of the relief of BR in the light of the case-law of the tax authorities.



Michał Skwarek

Prawnik w Departamencie Prawnym.
Absolwent Wydziału Prawa i Admini-
stracji Uniwersytetu Warszawskiego.

Słowa kluczowe: prawo, kodeks
spółek handlowych, udziały,
umorzenie, wspólnik, spółka z o.o.,
Doradztwo Prawne i Podatkowe -
RB Biuletyn,

UMORZENIE UDZIAŁU WSPÓLNIKA SPÓŁKI Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ

Umorzenie udziałów wspólnika spółki z o.o., w przypadku zawarcia w umowie spółki stosownych postanowień, stanowi jeden z instrumentów wystąpienia przez wspólnika ze spółki. W swojej istocie umorzenie udziałów jest specyficzną czynnością spółki, której efektem jest prawna likwidacja (unicestwienie) niektórych udziałów w kapitale zakładowym i wypłata co najmniej wartości bilansowej udziałów, gdy jest to umorzenie przymusowe¹. Jak są stosowane poszczególne tryby umorzenia udziałów wspólnika spółki z o.o.?

Wprowadzenie

Umorzenie udziału jest czynnością korporacyjną, polegającą na unicestwieniu prawa podmiotowego ucieleśnionego w udziale². Określane jest więc także mianem prawnego unicestwienia udziału. Wraz z wygaśnięciem udziału (lub udziałów) ustają także związane z nim wszelkie prawa i obowiązki o charakterze majątkowym i korporacyjnym. Osoba, która nie posiada innych udziałów oprócz umorzonego, przestaje być wspólnikiem spółki z o.o. wraz z chwilą umorzenia udziałów w spółce. Celem niniejszej publikacji jest analiza przesłanek dopuszczalności umorzenia udziałów wspólnika spółki z o.o. oraz przybliżenie trybów umorzenia wspomnianych udziałów.

Normatywne podstawy instytucji umorzenia udziału wspólnika spółki z o.o.

Artykuł 199 ustawy z 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych³ (dalej k.s.h.) stanowi podstawę prawną umorzenia udziałów w spółce z o.o. Przepis ten jest jedynie ogólną normatywną regulacją w przedmiocie dopuszczalności umorzenia udziałów w kapitale zakładowym spółki z o.o. Na podstawie przywoływanego artykułu możliwe jest wyróżnienie trzech trybów umorzenia udziałów wspólnika. Każdy z nich charakteryzuje się pewnymi odrębnościami oraz *sui generis* przesłankami dopuszczalności umorzenia udziału wspólnika.

Mając powyższe na uwadze, w pierwszej kolejności należy wymienić tzw. umorzenie do-

1 A. Kidyba, *Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością. Komentarz*. Wyd. 6, Warszawa 2014, komentarz do art. 199, teza 1, Legalis – dostęp elektroniczny.

2 A. Opalski, [w:] A. Opalski (red.), *Kodeks spółek handlowych. Tom II A. Spółka z o.o. Komentarz. Art. 151-226*, Warszawa 2018, komentarz do art. 199 - teza 1, Legalis – dostęp elektroniczny.

3 Ustawa z 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, t.j. Dz.U. 2017 poz. 1577.

browolne, to jest umorzenie udziałów wspólnika spółki z o.o. za zgodą wspólnika spółki w drodze nabycia udziału przez spółkę⁴. Kolejnym trybem umorzenia udziałów wspólnika spółki z o.o. jest tzw. umorzenie przymusowe, które następuje wskutek podjęcia stosownej uchwały przez zgromadzenie wspólników bez konieczności wyrażenia zgody przez wspólnika⁵, zaś następnym – tzw. umorzenie automatyczne bez powzięcia uchwały przez zgromadzenie wspólników, dochodzące do skutku w przypadku ziszczenia się określonego zdarzenia⁶. Umorzenie udziałów wspólnika w spółce z o.o. może zostać zastosowane jedynie w przypadku, gdy umowa spółki tak stanowi⁷.

W przypadku umorzenia dobrowolnego wystarczające jest zawarcie w umowie spółki postanowienia umożliwiającego umorzenie udziałów. Natomiast jeśli chodzi o umorzenie przymusowe, umowa spółki powinna określać szczegółowe przesłanki i tryb umorzenia. W przypadku umorzenia automatycznego ustawa dopuszcza umorzenie udziału, w razie ziszczenia się określonego zdarzenia określonego w umowie spółki bez powzięcia uchwały zgromadzenia wspólników w przedmiocie umorzenia. Umorzenie udziałów spółki z o.o. może nastąpić jedynie po dokonaniu wpisu spółki do rejestru.

Niedopuszczalne jest podjęcie uchwały o umorzeniu udziałów przez spółkę z o.o. w organizacji (por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 9 kwietnia 2015 r.⁸). Umorzenie udziałów jest także niedopuszczalne w toku postępowania likwidacyjnego,

jako niemożliwe do pogodzenia z postępowaniem likwidacyjnym, ze względu na okoliczność, że umorzenia dokonuje się przez obniżenie kapitału zakładowego (które to obniżenie byłoby sprzeczne z celami likwidacji) albo przez umorzenie z czystego zysku (co jest sprzeczne z art. 275 § 2 k.s.h., stanowiącym zakaz wypłaty zysku w trakcie postępowania likwidacyjnego)⁹.

Przesłanki i tryb dobrowolnego umorzenia udziału wspólnika spółki z o.o.

Zgodnie z treścią art. 199 § 1 k.s.h. udział może być umorzony za zgodą wspólnika w drodze nabycia udziału przez spółkę (umorzenie dobrowolne). Dobrowolne umorzenie udziału stanowi instytucję prawną *sui generis*, będącą czynnością o złożonym charakterze. Poszczególne elementy składowe instytucji dobrowolnego umorzenia udziału, tj. wyrażenie zgody przez wspólnika, którego udziały mają być umorzone, podjęcie przez zgromadzenie wspólników uchwały określonej treści w oparciu o upoważnienie zawarte w treści umowy spółki, determinują jej treść i formę¹⁰. W celu doprowadzenia do dobrowolnego umorzenia udziałów niezbędne jest wyrażenie zgody przez wspólnika, którego udziały będą przedmiotem umorzenia, na dokonanie tej czynności.

Poglądy doktryny, w jakiej formie następuje udzielenie zgody przez wspólnika, są niejednolite. Andrzej Kidyba podkreśla, że zgoda na umorzenie dobrowolne musi być udzielona dodatkowo w takiej formie, aby można było się na nią w przyszłości powołać, a umorzenie dokonane bez takiej zgody czyni czynność bezskuteczną¹¹. Odmienne stanowisko

zajmuje A. Opalski, wywodząc, że „nie jest jednak konieczne wyrażenie zgody w odrębnym oświadczeniu woli (kierowanym do spółki i odbieranym na zasadach ogólnych reprezentacji biernej), wynika ona bowiem z umowy, będącej podstawą przeniesienia udziałów”¹². Przywoływany autor twierdzi, że ustawodawca posługuje się terminem „zgoda” przede wszystkim w celu wyraźnego odróżnienia trybów umorzenia dobrowolnego oraz przymusowego, za chybione uznając stanowisko, zgodnie z którym zgoda wspólnika winna być wyrażona w dodatkowej formie.

Niejako kompromisowe stanowisko zajmuje R. Pabis, wskazując, że zgoda wspólnika może być wyrażona w każdy sposób dostateczny ujawniający jego wolę, czyli zarówno wyraźnie (poprzez złożenie pisemnego oświadczenia) jak i w sposób dorozumiany (w drodze głosowania za uchwałą o umorzeniu albo poprzez zbycie udziałów na rzecz spółki w celu umorzenia)¹³. Choć trudno odmówić słuszności argumentom podnoszonym przez A. Opalskiego, to stosując instytucję umorzenia udziałów w praktyce, pewniejsze wydaje się zapewnienie wyrażenia zgody wspólnika na umorzenie w dodatkowej formie, zachowanej dla celów dowodowych i możliwości powołania się na nią w przyszłości (zgodnie ze stanowiskiem A. Kidyby i R. Pabisa).

Kolejnym warunkiem skutecznego, dobrowolnego umorzenia udziałów jest podjęcie przez zgromadzenie wspólników uchwały o umorzeniu udziałów. Umowa określonej spółki z o.o. musi przewidywać w swej treści dopuszczalność takiego umorzenia, choćby lakonicznym postanowieniem

4 Art. 199 § 1 i 2 k.s.h.

5 Ibidem.

6 Art. 199 § 4 k.s.h.

7 Art. 199 § 1 k.s.h. *in principio*.

8 Sygn. akt I SA/Wr 118/15.

9 R. Pabis, [w:] J. Bieniak, M. Bieniak, G. Nita-Jagielski (red.), *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*. Wyd. 5, Warszawa 2017, komentarz do art. 199 – teza 5, Legalis – dostęp elektroniczny.

10 Wyrok Sąd Apelacyjny w Warszawie z 23 lutego 2018 r., sygn. akt VII AGa 166/18, Legalis, nr 1772403.

11 A. Kidyba, *Spółka z o.o.*, op. cit., komentarz do art. 199 – teza 8.

12 A. Opalski, [w:] A. Opalski (red.), *Kodeks...*, op. cit., komentarz do art. 199 – teza 6.

13 R. Pabis, [w:] J. Bieniak, M. Bieniak, G. Nita-Jagielski (red.), *Kodeks spółek...*, op. cit., komentarz do art. 199 – teza 17.

o treści „Udziały w spółce mogą być umarzone”.

Uchwała powinna określać, w szczególności, podstawę prawną umorzenia i wysokość wynagrodzenia przysługującego wspólnikowi za umorzony udział. W treści uchwały powinno znaleźć się także rozstrzygnięcie, czy pokrycie wypłaty wynagrodzenia z tytułu nabycia i umorzenia udziałów wspólnika nastąpi poprzez obniżenie kapitału zakładowego czy z czystego zysku. Zgodnie z art. 199 § 3 k.s.h. za zgodą wspólnika umorzenie może nastąpić bez wynagrodzenia

Końcowym krokiem jest nabycie udziałów przez spółkę z o.o. od wspólnika celem ich umorzenia. Normy ustanowione w art. 199 oraz 200 k.s.h. nie zastrzegają okoliczności, że przeniesienie udziałów pomiędzy spółką a wspólnikiem ma nastąpić za pomocą określonego typu umowy. Nabycie udziałów może przybrać formę umowy sprzedaży lub innej umowy nienazwanej. Ograniczenie swobody kontraktowej stron dotyczy tylko celu, w jakim spółka nabywa własne udziały. Jeśli nabycie udziału następuje zgodnie z celem określonym w ustawie, to strony mogą swobodnie ukształtować treść umowy, zachowując pełną swobodę kontraktową¹⁴.

Przesłanki i tryb przymusowego umorzenia udziału wspólnika spółki z o.o.

W przypadku umorzenia przymusowego umowa spółki powinna określać przesłanki i tryb umorzenia¹⁵. Postanowienia zawarte w umowie spółki powinny określać okoliczności uprawniające do umorzenia udziałów, tryby umorzenia i wskazanie czy następuje ono z kapi-

tału zakładowego czy z czystego zysku. Dopiero wraz z zawarciem powyższych postanowień w umowie spółki, dopuszczalne staje się podjęcie uchwały przez zgromadzenie wspólników o umorzeniu ze wskazaniem podstawy prawnej umorzenia oraz uzasadnieniem uchwały.

Uchwała winna także wskazać wynagrodzenie przysługujące wspólnikowi za umorzony udział. Zgodnie z dyspozycją art. 199 § 2 k.s.h., wynagrodzenie w przypadku umorzenia przymusowego nie może być niższe od wartości przypadających na udział aktywów netto wykazanych w sprawozdaniu za ostatni rok obrotowy spółki, pomniejszonych o kwotę przeznaczoną do podziału między wspólników. Uchwała o przymusowym umorzeniu udziału wspólnika spółki z o.o. powinna także zawierać uzasadnienie.

Kontrowersyjny w doktrynie i judykaturze jest pogląd zakładający, że przesłankami przymusowego umorzenia udziałów uregulowanego w art. 199 § 1 k.s.h. mogą być zarówno przesłanki dotyczące spółki (tytułem przykładu – kondycja ekonomiczno-finansowa spółki), jak i przesłanki powiązane osobiście ze wspólnikiem lub wspólnikami, dotyczące przyszłych zdarzeń prawdopodobnych dla każdego ze wspólników, w tym przesłanek dotyczących wspólnika, wynikających z jego zachowania, jak i od niego całkowicie niezależnych. Spór w kwestii drugich ze wspomnianych przesłanek, zwanych także „sankcyjnymi” przesłankami umorzenia udziałów, zdaje się przeważać pomiędzy dwoma rozbieżnymi stanowiskami, a orzecznictwo wypowiedziało się na ten temat w sposób niejednolity.

Pierwsze ze wspomnianych wyżej stanowisk zakłada niedopuszczalność sankcyjnego charakteru umorzenia udziałów wspólnika spółki z o.o. Wyrazem tego stanowiska jest wyrok Sądu Najwyższego z 12 maja 2005 r.¹⁶. W uzasadnieniu Sąd Najwyższy opowiedział się za poglądem, zgodnie z którym instytucja przymusowego umorzenia udziałów nie może być wykorzystywana do usunięcia wspólnika ze spółki z przyczyn, które ma na względzie art. 266 § 1 k.s.h. (tj. z ważnych przyczyn dotyczących danego wspólnika), argumentując, że takie jej wykorzystywanie stanowiłoby obejście art. 266 k.s.h.

Aprobatę wobec tak zajętego stanowiska wyrazili W. Katner oraz P. Brzeziński. Pierwszy z przywoływanych autorów wyraził pogląd, że jeżeli są spełnione przesłanki do wyłączenia wspólnika ze spółki z o.o., stosuje się art. 266 § 1 k.s.h., którego to przepisu nie można obejść przez przewidzenie w umowie spółki takich przesłanek lub zdarzeń, które by pozwały uzasadnić zastosowanie umorzenia przymusowego lub automatycznego na podstawie art. 199 § 1 lub § 4 k.s.h.¹⁷. Drugi autor stawia tezę, że dopuszczalność sankcyjnego umorzenia udziałów jest sprzeczna z naturą umowy spółki z o.o., odwołując się do art. 353¹ ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny.

Odmienne stanowisko przyjmuje A. Opalski, który podkreśla, że z instytucją umorzenia dobrowolnego i przymusowego nieodłącznie wiąże się przyznanie pewnej uznaniowości decyzyjnej większości wspólników, a granice uznaniowości wyznaczają zasada jednako-owego traktowania wspólników, dobre obyczaje i zasady współżycia społecznego¹⁸. Artur Nowacki ponadto wskazuje, że przeciwko dopuszczalności zawarcia

¹⁴ Zob. wyrok Sądu Apelacyjnego w Poznaniu z 11 września 2008 r., sygn. akt I ACa 544/08, LEX nr 499187.

¹⁵ Art. 199 § 1 *in fine* k.s.h.

¹⁶ Sygn. akt V CK 562/04.

¹⁷ W.J. Katner, *Glosa do wyroku Sądu Najwyższego z 12 maja 2005 r.*, sygn. akt V CK 562/04, *Glosa* 2007, nr 2, s. 23-32.

¹⁸ A. Opalski, [w:] A. Opalski (red.), *Kodeks...*, op. cit., komentarz do art. 199 – teza 6.

w umowie spółki umorzenia przymusowego o charakterze sankcyjnym nie przemawia istnienie instytucji wyłączenia wspólnika¹⁹, więc obydwie instytucje nie wyłączają się wzajemnie.

Przywołany autor wywodzi, że wspólnicy mogą wykorzystać instytucję przymusowego umorzenia, aby zapewnić sobie możliwość wykluczenia wspólnika w określonych, uzgodnionych przez nich w umowie spółki okolicznościach, w sposób zapewniający większą pewność niż ma to miejsce w przypadku instytucji wyłączenia wspólnika ze spółki z ważnych powodów dotyczących wspólnika spółki na mocy orzeczenia sądu.

Stanowisko dopuszczające możliwość stosowania „sankcyjnego” przymusowego umorzenia udziałów znajduje swój wyraz w orzeczeniu Sądu Apelacyjnego w Katowicach z 3 listopada 2011 r.²⁰. W uzasadnieniu wyroku Sąd Apelacyjny wskazuje, że norma wyływająca z treści art. 199 § 1 k.s.h. w żaden sposób nie stanowi ograniczenia przesłanek umorzenia udziałów wspólnika spółki z o.o., pozostawiając konkretyzację poszczególnych przesłanek w umowie spółki woli wspólników. Dopiero wraz z określeniem przesłanek umorzenia przymusowego i zawarciem ich w umowie spółki, powstaje możliwość kształtowania stosunku prawnego łączącego wspólnika ze spółką poprzez umorzenie udziałów w trybie przewidzianym umową spółki. Wskutek ziszczenia się okoliczności określonych w umowie spółki, będących warunkiem *sine qua non* umorzenia przymusowego, uprawnienie to aktualizuje się w formie uprawnienia zgromadzenia wspólników do podjęcia uchwały umorzeniowej. Podjęcie uchwały ma charakter fakultatywny i jak już zostało wspomniane, stanowi uprawnienie pozostające do dyspozycji zgromadzenia wspólników.

Sąd Apelacyjny zauważa, że zastosowanie instytucji przymusowego umorzenia udziałów w konkretnej spółce z o.o. uzależnione jest od woli wszystkich wspólników, wyrażonej w umowie spółki, poprzez wprowadzenie postanowień dotyczących przymusowego umorzenia udziału do umowy spółki oraz określenie przyczyn umorzenia. Tak wyrażona wola wspólników spółki nie tylko stanowi podstawę prawną dopuszczalności umorzenia udziału wspólnika, ale jednocześnie pełni funkcję ochronną wobec wspólnika. Na podstawie treści umowy spółki wspólnik zapoznaje się z ewentualnymi przyczynami, które mogą powodować ustanie stosunku członkostwa pomiędzy nim a spółką, a będąc świadomym ich treści i przystępując do spółki, wyraża nań zgodę. Kształtując postanowienia umowy spółki i następnie zawierając ją, współdecyduje (wraz z innymi wspólnikami) o okolicznościach, które uznaje za przeszkodę do dalszego uczestnictwa w spółce, a uszczuplających jego prawa.

Przykładowo można wymienić przesłanki przymusowego umorzenia udziałów, takie jak: niespełnienie w terminie świadczenia wobec spółki, podjęcie – wbrew wyraźnemu zakazowi umownemu – działalności konkurencyjnej przez wspólnika będącego jednocześnie członkiem zarządu czy też wyrządzenie przez wspólnika szkody spółce poprzez wykorzystanie przez wspólnika informacji o spółce. Katalog przesłanek jest otwarty, zatem niecelowe jest sporządzanie ewentualnej ich wyczerpującej listy. Należy jednak pamiętać, że wprowadzone do umowy spółki przesłanki nie powinny, jak już to zostało wspomniane, pozostawiać miejsca na subiektywną ocenę lub interpretację rozszerzającą.

Uchwała o umorzeniu udziałów nie stanowi zmiany umowy spółki, więc nie znajdzie zastosowania art. 246 § 3 k.s.h.²¹ i do jej powzięcia nie jest konieczna zgoda wszystkich wspólników. Ponadto, mając na uwadze treść art. 241 k.s.h. i art. 245 k.s.h. oraz brak występowania na gruncie k.s.h. przepisu szczególnego w omawianej materii, należy stwierdzić, że uchwała w przedmiocie umorzenia udziałów zapada bezwzględną większością głosów i nie wymaga zachowania kworum, chyba że umowa spółki stanowi inaczej. Pewne rozbieżności w doktrynie występują natomiast odnośnie do trybu głosowania nad uchwałą. Tytułem przykładu, M. Pabis wskazuje, że uchwała zgromadzenia wspólników podejmowana jest w głosowaniu tajnym²². Odmienne natomiast wskazuje A. Nowacki, stwierdzając, że głosowanie nad uchwałą nie wymaga przeprowadzenia tajnego głosowania²³.

Rozważając praktyczne aspekty wyboru trybu głosowania właściwego dla podjęcia uchwały o umorzeniu udziałów, należy mieć na uwadze okoliczność, że ewentualny wybór niewłaściwego trybu może stać się podstawą powództwa o uchylenie lub stwierdzenia nieważności uchwały zgromadzenia wspólników.

Ewentualne wzruszenie uchwały przez sąd będzie jednak zależne od okoliczności, czy podjęcie uchwały w błędnym trybie miało wpływ na treść uchwały, bowiem Sąd Najwyższy w wyroku z 22 kwietnia 2016 r. rozstrzygnął, że nieprawidłowe jest stanowisko, iż samo uchybienie art. 247 § 2 k.s.h. stanowi naruszenie przepisów prawa, powodujące nieważność podjętej uchwały, bez konieczności badania wpływu tego uchybienia na jej treść²⁴.

19 A. Nowacki, *Spółka z o.o. Tom I. Komentarz*. Art. 151-226 k.s.h., Warszawa 2018, komentarz do art. 199 – teza 18.

20 Sygn. akt V ACa 528/11, Legalis nr 469631.

21 A. Opalski, [w:] A. Opalski (red.), *Kodeks...* op. cit., komentarz do art. 199 – teza 26.

22 R. Pabis, [w:] J. Bieniak, M. Bieniak, G. Nita-Jagielski, *Kodeks spółek...*, op. cit., komentarz do art. 199 – teza 25.

23 A. Nowacki., op. cit., komentarz do art. 199 – teza 78.

24 Sygn. akt II CSK 441/15, Legalis numer 1482776.

Idąc jednak tropem rozważań Sądu Najwyższego zawartych w przywołanym wyroku, należałoby uznać głosowanie tajne w przedmiocie podjęcia uchwały o umorzeniu udziałów za właściwy tryb, gdyż jak wskazuje Sąd Najwyższy: „Pojęcie spraw osobowych w kontekście art. 247 § 2 k.s.h. obejmuje wszystkie sprawy, które dotyczą osób, a jednocześnie nie stanowią wymienionych wprost w tym przepisie głosowań wyborczych, głosowań nad wnioskami o odwołanie członków organów spółki lub likwidatorów, jak też o pociągnięcie ich do odpowiedzialności. Sprawami osobowymi są sprawy osób związanych z organizacją i działalnością spółki, mających wpływ na jej funkcjonowanie. W piśmiennictwie podkreśla się, że przedmiot konkretnej sprawy nie jest istotny, decyduje to, czy odnosi się ona do członków organów spółki, likwidatorów, wspólników”. Zatem skoro sprawy osobowe odnoszą się także do zagadnień związanych ze wspólnikami, a niewątpliwie taką sprawą jest uchwała w przedmiocie umorzenia udziałów wspólnika, zastosowanie w takim przypadku znajdzie tryb głosowania tajnego.

Przesłanki i tryb automatycznego umorzenia udziału wspólnika spółki z o.o.

Zgodnie z art. 199 § 4 k.s.h. umowa spółki może stanowić, że udział ulega umorzeniu w razie ziszczenia się określonego zdarzenia bez powzięcia uchwały zgromadzenia wspólników. Do umorzenia w powyższym trybie, zwanym umorzeniem automatycznym, stosuje się przepisy o umorzeniu przymusowym. Umorzenie automatyczne uznaje się niekiedy niewłaściwie także jako podtyp umorzenia przymusowego. Klasyfikacji tej dokonuje się ze względu na okoliczność,

że umorzenie automatyczne również odbywa się bez zgody wspólnika, którego dotyczy, jednakże pomimo pewnych cech wspólnych nie jest możliwe utożsamianie go z umorzeniem ustanowionym przez ustawodawcę w art. 199 § 1 k.s.h.

W tym względzie trafne stanowisko zajmuje W. Katner wskazując, że „umorzenie automatyczne jest innym od przymusowego rodzajem umorzenia udziałów w spółce z o.o.”²⁵, a następnie wywodzi, że ewentualne niekonsekwencje terminologiczne rozmywiają różnice pomiędzy umorzeniem przymusowym a automatycznym, wynikające z przesłanek ich dopuszczalności, co utrudnia praktykom stosowanie tej instytucji. Należy także wskazać, że dyspozycja art. 199 § 5 k.s.h. uzupełnia treść normy wyływającej z art. 199 § 4 k.s.h. w ten sposób, że w przypadku ziszczenia się określonego w umowie spółki zdarzenia, o którym w art. 199 § 4 k.s.h., zarząd powinien powziąć niezwłocznie uchwałę o obniżeniu kapitału zakładowego, chyba że umorzenie udziału następuje z czystego zysku. Wysokość wynagrodzenia za umorzony automatycznie udział powinna określać umowa spółki, a jeżeli umowa takiej regulacji nie zawiera, konieczne jest ustalenie wysokości wynagrodzenia w odrębnej uchwale wspólników podjętej na zgromadzeniu lub w trybie obiegowym²⁶. Ponadto nie jest dopuszczalne zastrzeżenie w umowie spółki nieodpłatności umorzenia przymusowego²⁷.

Szczególny charakter automatycznego umorzenia udziałów wspólnika w spółce z o.o. wymaga wprowadzenia w umowie spółki ścisłego oznaczenia zdarzenia stanowiącego przesłankę umorzenia, wyraźnego wyłączenia konieczności podej-

mowania uchwały przez wspólników czy przyznania w tym zakresie kompetencji zarządowi²⁸. Uchwała podjęta przez zarząd jest skutkiem ziszczenia się zdarzenia określonego w umowie spółki, nie ma charakteru konstytutywnego i określa jedynie czy umorzenie następuje poprzez obniżenie kapitału zakładowego spółki czy z czystego zysku.

Postanowienie zawarte w umowie spółki, dopuszczające możliwość automatycznego umorzenia udziału musi być na tyle konkretne i jednoznaczne, aby nie budziło wątpliwości co do charakteru, istoty i wystąpienia zdarzenia. Zdarzenie określone w umowie spółki musi być zdarzeniem przyszłym, o charakterze jednostkowym, możliwym do obiektywnego stwierdzenia, pozbawionym uznaniowości i elementów subiektywnych (ocennych)²⁹. Określonym zdarzeniem może być np. śmierć wspólnika, upływ oznaczonego terminu, skazanie wspólnika prawomocnym wyrokiem karnym, a nawet zgłoszenie przez wspólnika żądania umorzenia; nie kwalifikuje się natomiast okoliczność, której zaistnienie pozostaje zależne wyłącznie od woli samej spółki wyrażonej przez zarząd (względnie radę nadzorczą), np. uchwała tych organów³⁰.

Konkluzja

Umorzenie udziałów wspólnika spółki z o.o. stanowi między innymi dogodny instrument wystąpienia przez wspólnika ze spółki. Ustawodawca oddaje do dyspozycji wspólnikom spółki trzy tryby, według których możliwe jest przeprowadzenie omawianego procesu. Umorzenie dobrowolne umożliwia polubowne rozstanie się wspólnika ze spół-

25 W. J. Katner, *Glosa*, op. cit, s. 23-32.

26 M. Chomiuk, [w]: Z. Jara (red.), *Kodeks Spółek Handlowych. Komentarz, komentarz do art. 199 – teza 36*, Legalis – dostęp elektroniczny.

27 A. Opalski, [w]: A. Opalski (red.), *Kodeks...*, op. cit, komentarz do art. 199 – teza 53.

28 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z 1 lutego 2018 r., sygn. akt I AGa 23/18, Legalis nr 1728533.

29 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Poznaniu z 25 października 2017 r., sygn. akt I ACa 229/17, Legalis nr 1692667.

30 A. Opalski, [w]: A. Opalski (red.), *Kodeks...*, op. cit., komentarz do art. 199 – teza 23.

ką (wspólnikami), za zgodą wspólnika występującego. Umorzenie przymusowe jest natomiast instytucją prawną, za pomocą której możliwe będzie wystąpienie jednego ze wspólników w sytuacji konfliktu pomiędzy wspólnikami, gdy choćby jeden ze wspólników ze względów zawinionych lub niezawinionych uniemożliwił właściwie funkcjonowanie spółki (zawinione niestawiennictwo na Zgromadzeniach Wspólników lub długotrwała choroba).

Automatyczne umorzenie udziałów umożliwia wygaszenie udziałów wspólników w razie ziszczenia się określonego zdarzenia (śmierć wspólnika). Umorzenie udziałów w spółce może także mieć na celu restrukturyzację kapitałową lub właścicielską spółki. Należy zauważyć, że Instytucja umorzenia udziałów w sposób elastyczny umożliwia osiągnięcie wszystkich powyższych celów, bez wkraczania na drogę postępowania sądowego, co przynosi oszczędność czasu i środków finansowych.

Podsumowanie

Celem niniejszej publikacji jest analiza przesłanek dopuszczalności umorzenia udziałów wspólnika spółki z o.o. oraz przybliżenie trybów umorzenia wspomnianych udziałów. Autor wskazuje główne cele i założenia instytucji umorzenia udziałów, bada poszczególne tryby umorzenia udziałów wspólnika i przybliża praktyczne aspekty zastosowania instytucji umorzenia udziałów wspólnika spółki z o.o.

Summary

Michał Skwarek

Redemption of shares of a limited liability company shareholder

The aim of this paper is to examine the prerequisites for the admissibility of redemption of shares of a limited liability company shareholder and provide a closer description of the procedures of redemption. The author indicates the main objectives and assumptions of the institution of share redemption, investigates each procedure of redemption of shareholder's shares and describes the practical aspects of the institution of redemption of shares of a limited liability company's shareholder.



Adam Allen

Doradca podatkowy i wspólnik w Thedy & Partners. Absolwent Wydziału Ekonomicznego Uniwersytetu Opolskiego oraz studiów podyplomowych z zarządzania projektami w ramach funduszy strukturalnych w Szkole Głównej Handlowej. Specjalizuje się m.in. w podatku dochodowym od osób fizycznych. Kilukrotnie wyróżniany w ogólnopolskich rankingach doradców podatkowych jako jeden z najlepszych specjalistów w podatku PIT.

Justyna Semik

Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji na Uniwersytecie Śląskim. Specjalizuje się w prawie podatkowym, ze szczególnym uwzględnieniem podatków dochodowych.

Słowa kluczowe: programy motywacyjne, interpretacje indywidualne, pochodne instrumenty finansowe, obowiązek podatkowy, akcje fantomowe, jednostki uczestnictwa funduszu inwestycyjnego,

PROGRAMY MOTYWACYJNE – ZASADY OPODATKOWANIA NA GRUNCIE INTERPRETACJI INDYWIDUALNYCH PRAWA PODATKOWEGO

Od początku 2018 roku wydano szereg interpretacji indywidualnych w zakresie art. 10 ust. 4 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹ oraz art. 24 ust. 11, 11a i 11b tejże ustawy, to jest przepisów dotyczących świadczeń w formie pochodnych instrumentów finansowych oraz w formie programów motywacyjnych. Warto przeanalizować, jak zmieniły się zasady opodatkowania programów motywacyjnych, czy zmiany dotyczą wszystkich typów programów, a także, jak należy opodatkować otrzymanie akcji fantomowych i kiedy powstaje obowiązek podatkowy w przypadku przyznania opcji na akcje.

Wprowadzenie

Przed 1 stycznia 2018 r. kapitałowe programy motywacyjne często bazowały na realizacji praw z pochodnych instrumentów finansowych, które obejmowane były przez osoby uprawnione jako nieodpłatne świadczenie oraz kwalifikowane dla celów podatkowych do źródła z kapitałów pieniężnych opodatkowanych stawką podatku w wysokości 19%.

Wraz z wejściem w życie nowelizacji u.p.d.o.f., od 1 stycznia 2018 r. obowiązuje nowe brzmienie art. 24 ust. 11 u.p.d.o.f. – z dodanymi ust. 11a i 11b. Nowe przepisy regulują zasady opodatkowania dochodów z akcji uzyskanych w ramach programów motywacyjnych oraz

definiują pojęcie programu motywacyjnego. Ponadto w związku z wejściem w życie ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne² (dalej ustawa nowelizująca) wprowadzono art. 10 ust. 4 u.p.d.o.f., zawierający zasadę ustalania źródła przychodu w ramach świadczenia niestanowiącego programu motywacyjnego. Regulacja ww. artykułu wyłącza przychody otrzymywane w ramach pochodnych instrumentów finansowych ze źródła, jakim są kapitały pieniężne i łączy je ze źródłem przychodów, w ramach którego zostały one uzyskane, np. w ramach umowy o pracę.

¹ T.j. Dz.U. 2018 r. poz. 1509, dalej u.p.d.o.f.

² Dz.U. 2017 poz. 2175.

Z uzasadnienia do projektu ustawy nowelizującej³

Zmiana brzmienia art. 24 ust. 11 u.p.d.o.f. oraz dodanie ust. 11a-11b mają na celu uregulowanie zasad opodatkowania dochodów uzyskiwanych ze zbycia akcji nabytych w ramach tzw. programów motywacyjnych. Regulacja ma wpisywać się w zmiany upraszczające i precyzujące funkcjonujące przepisy, wpływające pozytywnie na prowadzenie działalności gospodarczej.

Wyłączenie przychodów uzyskiwanych w ramach programów motywacyjnych z realizacji pochodnych instrumentów finansowych lub praw wynikających z papierów wartościowych ze źródła kapitały pieniężne i zaliczenie ich do przychodów ze stosunku pracy lub działalności wykonywanej osobiście, związane jest z celem przeciwdziałania stosowaniu mechanizmów, jak również innych form agresywnej optymalizacji podatkowej.

Wskazane zmiany mają znaczące konsekwencje w odniesieniu do momentu powstania obowiązku podatkowego oraz wysokości opodatkowania. Świadczenia w postaci akcji, otrzymane w ramach programu motywacyjnego podlegają opodatkowaniu dopiero w momencie sprzedaży akcji według stawki 19%, właściwej dla opodatkowania dochodów z kapitałów pieniężnych, z kolei świadczenia otrzymane w związku z pochodnymi instrumentami finansowymi podlegają opodatkowaniu w momencie ich otrzymania i powinny stanowić przychód ze stosunku pracy lub przychód z działalności wykonywanej osobiście bądź przychód z innych źródeł, podlegający opodatkowaniu według stawek progresywnych, tj. 18% i 32%.

Interpretacje indywidualne prawa podatkowego, dotyczące programów motywacyjnych

Wprowadzenie do systemu prawa zasady ustalania źródła przychodu z art. 10 ust. 4 u.p.d.o.f. oraz zasady opodatkowania dochodów uzyskiwanych ze zbycia akcji nabytych w ramach programów motywacyjnych z art. 24 ust. 11 u.p.d.o.f. wywołało liczne wątpliwości i pytania dotyczące obu artykułów. Były one zgłaszane zarówno przez przedsiębiorstwa zaangażowane w programy motywacyjne, jak i przez pracowników korzystających z takich programów. Poniżej omówione są zagadnienia poruszane najczęściej w interpretacjach podatkowych wydanych w wyniku wskazanych zapytań, przy czym najpierw zostały poruszone kwestie dotyczące świadczeń w formie pochodnych instrumentów finansowych w świetle art. 10 ust. 4 u.p.d.o.f.

Jednostki uczestnictwa funduszu inwestycyjnego

W interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 5 czerwca 2018 r.⁴ wyjaśniono wątpliwości wnioskodawcy co do klasyfikacji wynagrodzenia wypłacanego w postaci jednostek uczestnictwa funduszu inwestycyjnego na podstawie znowelizowanych przepisów. Organ wskazał, że wypłata wynagrodzenia z tytułu umorzenia jednostek uczestnictwa podlegać będzie opodatkowaniu 19% stawką podatku dochodowego zgodnie z art. 30a ust. 1 u.p.d.o.f., jako przychód z kapitałów pieniężnych, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 5 u.p.d.o.f. Innymi słowy, zdaniem organu w analizowanym stanie faktycznym wprowadzony do u.p.d.o.f. art. 10 ust. 4 nie znajduje zastosowania do przychodów wypłacanych w formie jednostek uczestnictwa funduszu inwestycyjnego.

Akcje fantomowe

W interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 10 sierpnia 2018 r.⁵ analizowano kwestię akcji fantomowych, które nie stanowią akcji w rozumieniu ustawy z 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych⁶ (dalej k.s.h.), tzn. nie dają żadnych praw udziałowych wobec spółki. W analizowanym stanie faktycznym uprawniony pracownik otrzymuje przedmiotowe akcje fantomowe. Następnie, po okresie karencji, może uzyskać wypłatę w formie świadczenia pieniężnego, skalkulowaną jako iloczyn liczby przyznanych akcji fantomowych i ich wartości po zakończeniu ustalonego okresu karencji.

Organ podatkowy we wskazanej interpretacji nie zgodził się z wnioskiem wnioskodawcy w zakresie klasyfikacji omawianego świadczenia pieniężnego jako przychodu z kapitałów pieniężnych, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 10 u.p.d.o.f. Zdaniem organu w kontekście art. 10 ust. 4 u.p.d.o.f. kwalifikację źródła przychodu należy w tym przypadku ustalić w zależności od rodzaju stosunku prawnego łączącego osobę uprawnioną do świadczenia ze spółką przekazującą świadczenie.

W związku z tym, że art. 10 ust. 4 u.p.d.o.f. wyłącza ze źródła z kapitałów pieniężnych przychody z realizacji praw z pochodnych instrumentów finansowych lub innych praw pochodnych, organ wskazał, że akcje fantomowe stanowiące pochodne instrumenty finansowe należy na gruncie u.p.d.o.f. zakwalifikować jako przychody z umowy o pracę lub działalności wykonywanej osobiście, a więc odpowiednio do źródła przychodów, w ramach którego zostały uzyskane przedmiotowe pochodne instrumenty finansowe. Stąd dla podjęcia rozstrzy-

3 Druk sejmowy nr 1878.

4 Sygn. 0114-KDIP3-2.4011.149.2018.1.MK, Legalis.

5 Sygn. 0114-KDIP3-2.4011.365.2018.2.AK, Legalis.

6 T.j. Dz.U. 2017 poz. 1577.

gnięcia kluczowe było uznanie, że do opisanego stanu faktycznego zastosowanie ma art. 10 ust. 4 u.p.d.o.f.

Jednostki uczestnictwa w planie motywacyjnym

W interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 14 maja 2018 r.⁷ udzielono odpowiedzi na pytania o klasyfikację jednostek uczestnictwa w planie motywacyjnym SAR⁸ (zwane jednostkami SAR) do właściwego źródła przychodu, o moment powstania obowiązku podatkowego oraz wystąpienie ewentualnych obowiązków płatnika. Interpretacja obrazuje stosowaną przez organ wykładnię interpretacyjną w celu ustalenia źródła przychodu, do jakiego należy zakwalifikować przychód w ramach danego świadczenia opartego na instrumentach finansowych. Zdaniem wnioskodawcy, jednostki SAR powinny być zaklasyfikowane jako pochodne instrumenty finansowe na gruncie art. 5a pkt 13 u.p.d.o.f.

Natomiast organ podatkowy w omawianej interpretacji:

1) w pierwszej kolejności dokonał analizy przesłanek z art. 24 ust. 11b u.p.d.o.f., po czym wskazał, że Plan SAR nie może być uznany za program motywacyjny, ponieważ nie spełnia on łącznie wszystkich warunków określonych w ww. artykule;

2) następnie, posługując się wykładnią z art. 10 ust. 4 u.p.d.o.f., odrzucił możliwość zaklasyfikowania przychodu z Planów SAR do przychodów związanych ze stosunkiem pracy, ponieważ uczestnictwo w planie przyznaje zagraniczna spółka, z którą nie łączy uczestników stosunek pracy;

3) ostatecznie wskazał, że przychód z Planu SAR należy zakwalifikować jako przychód z tzw. innych źródeł, o których mowa w art. 20 u.p.d.o.f. W stosunku do momentu powstania obowiązku podatkowego organ wskazał dwa momenty: pierwszy w chwili przyznania jednostek SAR z tytułu nabycia nieodpłatnych świadczeń w rozumieniu art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. oraz drugi w chwili realizacji jednostek SAR, tj. w momencie wypłaty pieniężnej. W obu przypadkach przychód zaliczony został do innych źródeł w rozumieniu art. 20 u.p.d.o.f.

Poniżej omówione są z kolei świadczenia w formie programów motywacyjnych w świetle art. 24 ust. 11, 11a i 11b u.p.d.o.f.

Rodzaje programów motywacyjnych

W ramach wydanych interpretacji wyróżnić można dwa rodzaje świadczeń kwalifikowanych jako programy motywacyjne w rozumieniu art. 24 ust. 11b u.p.d.o.f.:

1) świadczenia w postaci akcji – przy czym możemy mieć do czynienia z różnego rodzaju określeniami dla świadczeń w postaci akcji, np. w interpretacji indywidualnej z 30 kwietnia 2018 r.⁹ występują „Odpłatne Akcje C.S.A.” oraz „Akcje Bonusowe C.S.A.”. Pierwsze nabywane są po cenie subskrypcyjnej równej cenie sprzedaży w ramach oferty publicznej, a drugie są akcjami uzyskiwanymi nieodpłatnie w trakcie trwania programu motywacyjnego. W interpretacji indywidualnej z 13 lipca 2018 r.¹⁰ występują natomiast „Akcje Odroczone”, które – jak nazwa wskazuje – otrzymywane są po okresie zawieszenia, w tym konkretnym przypadku: trzyletnim okresie zawieszenia. W interpretacji indywidualnej z 29 maja 2018 r.¹¹ występują dodatkowo „Akcje Restrykcyjne”, których możliwość

nabycia jest ograniczona określonymi warunkami;

2) świadczenia w postaci opcji na akcje – do programu motywacyjnego zaliczane są również świadczenia w postaci opcji na akcje, które stanowią przyrzeczenie uzyskania akcji w przyszłości. W stanie faktycznym analizowanym w interpretacji indywidualnej z 29 maja 2018 r.¹² pracownik był uprawniony do otrzymania opcji na akcje, które po okresie karencji może zrealizować w ten sposób, że otrzyma prawa do zakupu akcji po cenie preferencyjnej.

Analizując problematykę występującą w interpretacjach indywidualnych w zakresie art. 24 ust. 11, 11a i 11b u.p.d.o.f. natrafiamy zasadniczo na pytania dotyczące zagadnień wskazanych poniżej.

Moment powstania obowiązku podatkowego w programie akcyjnym

Przykładowym odzwierciedleniem stanowiska organu podatkowego w tym zakresie jest interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 16 lipca 2018 r.¹³, która zawiera potwierdzenie, że przychód podlegający opodatkowaniu po stronie pracowników uczestniczących w tzw. Planie RSU (ang. Restricted Stock Units), kwalifikowanym jako program motywacyjny, powstanie dopiero w momencie sprzedaży akcji nabytych przez pracowników, zgodnie z momentem powstania obowiązku podatkowego, określonym w art. 24 ust. 11 u.p.d.o.f.

Skorzystanie z takiego sposobu opodatkowania jest możliwe, gdyż Plan RSU spełnia warunki programu motywacyjnego określone w u.p.d.o.f.

7 Sygn. 0112-KDIL3-3.4011.66.2018.4.DS, Legalis.

8 Plan Stock Appreciation Rights (dalej: Plan SAR).

9 Sygn. 0114-KDIP3-2.4011.118.2018.2.LS, Legalis.

10 Sygn. 0114-KDIP3-2.4011.288.2018.2.MK, Legalis.

11 Sygn. 0114-KDIP3-2.4011.209.2018.2.AK1, Legalis.

12 Sygn. 0114-KDIP3-2.4011.209.2018.2.AK1, Legalis.

13 Sygn. 0114-KDIP3-2.4011.328.2018.1.MK, Legalis.

Moment powstania obowiązku podatkowego w programie opcji na akcje

Przywołana już interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 29 maja 2018 r.¹⁴ zawiera potwierdzenie, że również program opcji na akcje spełnia przesłanki programu motywacyjnego, w związku z czym pracownicy uczestniczący w takim programie uzyskują przychód podlegający opodatkowaniu dopiero w momencie zbycia akcji uzyskanych w wyniku realizacji opcji na akcje, a nie w dacie nieodpłatnego otrzymania bądź realizacji opcji na akcje.

Wystąpienie obowiązków płatnika w związku z uczestnictwem pracowników w programie motywacyjnym

Interpretacja indywidualna z 12 lipca 2018 r.¹⁵ odzwierciedla stanowisko organu podatkowego wyrażone także w wielu innych interpretacjach w podobnym stanie faktycznym – potwierdza, że w związku z uczestnictwem pracowników spółki w programie motywacyjnym, na spółce będącej pracodawcą w stosunku do tych pracowników nie będą ciążyły żadne obowiązki płatnika.

Uchwała walnego zgromadzenia akcjonariuszy jako warunek kwalifikacji programu motywacyjnego

Zgodnie z art. 24 ust. 11b u.p.d.o.f. program motywacyjny to system wynagrodzenia utworzony na podstawie uchwały walnego zgromadzenia akcjonariuszy. Przepis zawiera więc odniesienie do procedury podejmowania decyzji przez

akcjonariuszy określonej w k.s.h.

Powstaje zatem pytanie, w jaki sposób należy interpretować ten zapis, jeśli program motywacyjny stworzony jest przez spółkę zagraniczną działającą na podstawie np. przepisów prawa belgijskiego? Sytuację taką analizowano w interpretacji indywidualnej z 13 lipca 2018 r.¹⁶. Wnioskodawca w opisie stanu faktycznego wskazał na analogie w procedurze podejmowania decyzji co do funkcjonowania programu motywacyjnego, przytaczając treść uchwały podjętej w celu powołania takiego programu.

Podobne stanowisko wyrażono w interpretacji indywidualnej z 30 kwietnia 2018 r.¹⁷ – w analizowanej tu sytuacji program motywacyjny stworzony został zgodnie z prawem luksemburskim. Na podstawie wskazanych interpretacji można wnioskować, że zalecanym działaniem w przypadku programu motywacyjnego opartego na akcjach zagranicznej spółki jest wskazanie na analogie procesu podejmowania decyzji przez akcjonariuszy do uchwały walnego zgromadzenia akcjonariuszy na podstawie k.s.h.

Koszty uzyskania przychodów z tytułu sprzedaży akcji uzyskanych za granicą

W stanie faktycznym przedstawionym w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 14 sierpnia 2018 r.¹⁸ dochód uzyskany z tytułu nieodpłatnego otrzymania akcji podlegał opodatkowaniu w Holandii jako dochód ze stosunku pracy. Organ

podatkowy uznał, że w związku ze zbyciem tych akcji i powstaniem obowiązku podatkowego w Polsce występuje możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu wartości nieodpłatnego świadczenia stanowiącego dochód opodatkowany za granicą, na podstawie art. 22 ust. 1d u.p.d.o.f. Organ jednocześnie potwierdził, że gdyby doszło do braku możliwości zaliczenia dochodu opodatkowanego przy nabyciu akcji do kosztów w momencie ich zbycia, to dochód uzyskany przez pracownika w związku z programem akcji pracowniczych podlegałby podwójnemu opodatkowaniu.

Podsumowanie

Analizując zagadnienie programów motywacyjnych na gruncie aktualnego stanu prawnego, należy każdorazowo brać pod uwagę normy wynikające z art. 24 ust. 11 u.p.d.o.f. oraz dookreślających go ust. 11a i 11b – w zakresie świadczeń w formie programów motywacyjnych, a także art. 10 ust. 4 u.p.d.o.f. – w zakresie świadczeń w formie pochodnych instrumentów finansowych. Zgodnie ze wskazanymi przepisami oraz praktyką interpretacyjną co do ich stosowania, programy motywacyjne dotyczą wyłącznie świadczeń opartych na akcjach lub opcjach na akcje.

Z kolei do wszelkich innych rodzajów świadczeń o charakterze kapitałowym niekwalifikujących się jako programy motywacyjne, zastosowanie będzie miała praktyka interpretacyjna wypracowana w zakresie wykładni nowego art. 10 ust. 4 u.p.d.o.f. w celu oceny, czy mamy do czynienia z przychodem ze źródła z kapitałów pieniężnych.

14 Sygn. 0114-KDIP3-2.4011.209.2018.2.AK1, Legalis, op. cit.

15 Sygn. 0114-KDIP3-2.4011.248.2018.3.AK, Legalis.

16 Sygn. 0114-KDIP3-2.4011.288.2018.2.MK, Legalis, op. cit.

17 Ibidem

18 Sygn. 0113-KDIPT2-3.4011.379.2018.1.KS, Legalis.



Artykuł pochodzi z książki „Praktyka stosowania zmian z 2018 r. w podatkach dochodowych” (redakcja: Adam Allen, Łukasz Kupryjańczyk, Michał Thedy), wydanej przez Wydawnictwo C.H. Beck w 2018 r.; <https://www.ksiegarnia.beck.pl/17939-praktyka-stosowania-zmian-z-2018-r-w-podatkach-dochodowych-adam-allen>.

Dr Maciej Chakowski

Autor jest partnerem w C&C Chakowski & Ciszek, adiunktem i wykładowcą prawa pracy na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego i Akademii Leona Koźmińskiego w Warszawie. Specjalizuje się w zbiorowym prawie pracy. Reprezentuje pracodawców w negocjacjach ze związkami zawodowymi w zakresie sporów zbiorowych, rokowań układów zbiorowych, pakietów socjalnych. Jest autorem wielu publikacji z zakresu polskiego i europejskiego prawa pracy, w tym współautorem dwóch komentarzy do Kodeksu pracy.

Przemysław Ciszek

Autor jest partnerem w C&C Chakowski & Ciszek, radcą prawnym i wykładowcą prawa pracy na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Akademii Leona Koźmińskiego w Warszawie i Akademii Górniczo-Hutniczej im. Stanisława Staszica w Krakowie. Współtworzył Departament Prawa Pracy i Prawa Europejskiego w międzynarodowej kancelarii w Warszawie. Jego doświadczenie zawodowe obejmuje współpracę z Departamentem Prawnym Głównego Inspektoratu Pracy oraz szkolenia dla inspektorów pracy. Specjalizuje się w tematyce indywidualnego prawa pracy, a w szczególności w problematyce czasu pracy. Realizuje projekty z zakresu szeroko pojętej optymalizacji czasu pracy głównie w branży produkcyjnej i energetyce. Jest autorem wielu publikacji z zakresu polskiego i europejskiego prawa pracy.

Gabriel Vilkas

Autor jest prawnikiem w C&C Chakowski & Ciszek. Jest specjalistą z zakresu prawnych i podatkowych aspektów zatrudnienia w Polsce i na Ukrainie. Jest stałym współpracownikiem kancelarii C&C Chakowski & Ciszek. Jest absolwentem Szkoły Prawa Ukraińskiego przy Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego. Posiada zaawansowaną znajomość języka rosyjskiego, ukraińskiego i litewskiego. Zajmuje się projektami doradczymi i szkoleniowymi związanymi z zatrudnieniem i świadczeniem usług w krajach byłego ZSRR. Specjalizuje się w sprawach obejmujących indywidualne prawo pracy, delegowanie pracowników w ramach świadczenia usług oraz zatrudnianie cudzoziemców.



RADY PRACOWNIKÓW W PRAWIE KRAJOWYM

Instytucja rady pracowników zajmuje najważniejsze miejsce wśród pozazwiązkowych form przedstawicielstwa pracowniczego. Jej źródłem w polskim systemie prawnym jest ustawa z 7 kwietnia 2006 r. o informowaniu pracowników i przeprowadzaniu z nimi konsultacji¹. Owa jurydyczna instytucja została wdrożona do krajowego porządku prawnego w wyniku zobowiązania płynącego z prawa unijnego, mianowicie z dyrektywy 2002/14 WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 11 marca 2002 r., ustanawiającej ogólne ramowe warunki informowania pracowników i przeprowadzania z nimi konsultacji we Wspólnocie Europejskiej². Niniejsze opracowanie ma na celu przedstawienie głównych mechanizmów prawnych zawartych w krajowej ustawie, a także służących radzie jako instrument pozyskiwania informacji na temat przedsiębiorstwa.

Wprowadzenie

Jak wynika z art. 1 ust. 2 omawianego aktu prawnego, u.i.p.p.k. stosuje się do pracodawców, którzy prowadzą działalność gospodarczą zatrudniając co najmniej 50 pracowników. Nie rozpatrując szerzej zawitości definicyjnych działalności gospodarczej w prawie krajowym, wypada posłużyć się tekstem dyrektywy unijnej, w której nie zostało zawężone pole interpretacyjne „przedsiębiorstwa” wyłącznie do takiego, które ma na celu działalność zarobkową.

Ponadto, rozpatrując wątek przedmiotowego zastosowania regulacji, warto zwrócić uwagę na art. 1 ust. 3 u.i.p.p.k., który wyłącza z zakresu tego

aktu normatywnego takie kategorie, jak: przedsiębiorstwa państwowe, w których tworzony jest samorząd załogi przedsiębiorstwa, przedsiębiorstwa mieszane zatrudniające co najmniej 50 pracowników oraz państwowe instytucje filmowe. U wskazanych podmiotów zamiast rad pracowników funkcjonują ciała o zbliżonym charakterze, zwane radami pracowniczymi.

Tworzenie rady pracowników

Proces tworzenia rady pracowników zawsze jest uzależniony od woli samych pracowników. Pracodawca nie może zainicjować powołania tego typu ciała przedstawicielskiego. Jak stanowi art. 8 ust. 1 u.i.p.p.k., procedurę tworzenia rady

¹ Dz.U. Nr 79 poz. 550, dalej u.i.p.p.k.

² Dz.Urz. UE L Nr 80, dalej dyrektywa 2002/14.

Słowa kluczowe: prawo, pracodawca, pracownicy, rady pracowników, ustawa z 7 kwietnia 2006 r. o informowaniu pracowników i przeprowadzaniu z nimi konsultacji, dyrektywa 2002/14 WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 11 marca 2002 r., regulamin wyborów, kadencja, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

można wszcząć na wniosek skierowany do pracodawcy przez co najmniej 10% pracowników. Na skutek tego wniosku pracodawca ma obowiązek podjąć działania polegające na ogłoszeniu terminu wyborów co najmniej na 30 dni przed dniem wyborów oraz wyznaczyć termin zgłaszania kandydatur na członków rady, który nie może być krótszy niż 21 dni.

Kolejnym obowiązkiem pracodawcy jest przygotowanie projektu regulaminu wyborów, który ma zawierać zasady oraz tryb powoływania członków komisji wyborczej i jej skład. Również pracodawca powinien, jak stanowi art. 10 ust. 2 omawianej ustawy, uzgodnić regulamin wyborów z przedstawicielami pracowników wyłonionymi w trybie przyjętym u danego pracodawcy. Jeśli tak się nie wydarzy, to u.i.p.p.k. nakazuje pracodawcy samodzielnie wydać regulamin wyborów, zawierający dotychczas uzgodnione elementy. Najczęściej przybiera to formę zarządzenia pracodawcy. Ostatnim krokiem konstytuującym ten etap jest powołanie samej komisji wyborczej.

Kandydatura pracownika wybieranego na członka rady pracowników powinna być poparta przez grupę co najmniej 10 pracowników w przedsiębiorstwach zatrudniających maksymalnie 100 pracowników, a w tych zatrudniających większą liczbę osób, odpowiednio przez co najmniej 20 pracowników. Wybieraną na członka rady pracowników może być wyłącznie osoba, która przepracowała w danym przedsiębiorstwie co najmniej 1 rok, chyba że zakład pracy funkcjonuje krócej (art. 9 ust. 2 u.i.p.p.k.).

Zgodnie z treścią art. 9 ust. 3 u.i.p.p.k., ustawodawca pozbawił biernego prawa wyborczego osoby, które sprawują funkcję zarządzającą jednoosobowo zakładem

pracy i ich zastępców, wchodzi do składu kolegielnego organu zarządzającego zakładem pracy, radcę prawnego lub głównego księgowego, a także jeśli są to osoby młodociane. Głównym argumentem przemawiającym za pozbawieniem pracowników młodocianych biernego prawa wyborczego, jak to przyjęto się twierdzić w literaturze³, jest fakt, iż celem zatrudniania takich osób jest nauczanie zawodu, a nie umożliwianie partycypacji w zarządzaniu firmą.

Odnosząc się do sposobu przeprowadzania samego głosowania należy zwrócić uwagę, że ustawodawca zachował się w tym aspekcie bardzo powściągliwie. W art. 10 ust. 4 u.i.p.p.k. twierdzi się jedynie, że głosowanie ma być bezpośrednie i tajne. Bezpośredniość w tym przypadku należy rozumieć jako oddawanie głosu bezpośrednio na kandydata, a nie głosowanie na grupę, która później spośród siebie dokona definitywnego wyboru członków rady. Tajność polega tutaj na tym, że należy dochować wszystkich reguł bezpieczeństwa, by nikt nie mógł zidentyfikować, na kogo został oddany głos konkretnego pracownika.

Ponadto warto zauważyć, że pracodawca nie ograniczył metod, jakimi można posługiwać się wybierając danego członka. Powszechnie przyjmuje się, że najbardziej optymalnym sposobem jest możliwość oddania jednego głosu na jednego kandydata⁴. Jednakże istnieją inne, bardziej skomplikowane kombinacje matematyczne, które są zgodne z ustawą. Przykładowo można wskazać powinność oddania 3 głosów spośród 5 kandydatów.

W art. 10 ust. 5 omawianej ustawy wskazuje się, że wybory uznaje się za ważne, jeśli wzięto w nich udział co najmniej 50% ogółu pracowników zatrudnionych u danego pracodawcy. Fakt spełnienia

wymaganego *quorum* stwierdza komisja wyborcza. Jeśli w głosowaniu nie wzięto udziału wymagana liczba osób, to organizuje się ponowne wybory, które mają się odbyć nie wcześniej niż 30. dnia od dnia pierwszych wyborów. Ważność kolejnych wyborów nie jest uzależniona od wymaganej ustawowo liczby głosujących.

Kadencja rady pracowników

W modelowym rozwiązaniu przewidzianym przez ustawodawcę w przedsiębiorstwie liczącym od 50 do 250 pracowników, rada pracowników powinna składać się z 3 członków. W przedsiębiorstwie liczącym do 500 pracowników odpowiednio 5 członków, a w tych największych – powyżej 500 pracowników – minimalna liczba członków ma wynosić 7. Oczywiście u.i.p.p.k. nie zabrania wybierać większej ilości członków, gdyż jest to rozwiązanie bardziej korzystne dla załogi, a zatem zgodne z celem europejskiej dyrektywy⁵. Bardziej korzystne warunki dotyczące wielkości rady pracowników mają być zawarte w regulaminie wyborów.

Kadencja rady pracowników trwa 4 lata od dnia jej wyboru, o czym przesądza art. 11 ust. 1 u.i.p.p.k.⁶. Jeśli w trakcie kadencji rady doszło do wyborów uzupełniających, to nowo wybrany członek jest objęty kadencyjnością osób pierwotnie wybranych, a zatem czas jego kadencji nie będzie liczony od momentu jego wybrania, tylko momentu ukonstytuowania się rady jako takiej.

Etapem bezpośrednio następującym po wyborze członków rady pracowników jest wybranie przewodniczącego oraz uchwalenie regulaminu, co wynika wprost z art. 11 ust. 4 u.i.p.p.k. Odbywa się to na pierwszym posiedzeniu zwołanym przez pracodawcę w terminie 30 dni od dnia

3 K. W. Baran, *Powołanie rady pracowników*, „Monitor Prawa Pracy” 2006, nr 6.

4 M. Wojewódka [w:] *Zbiorowe prawo pracy. Komentarz*, red. Z. Wrątny, K. Walczak, Wyd. C.H. Beck, Warszawa 2008.

5 Dz.Urz. UE L Nr 80.

6 Dz.U. Nr 79, poz. 550.

wyboru rady pracowników. Gdy kadencja wybranej rady dobiega końca, ustawodawca obliuguje pracodawcę w treści art. 11 ust. 5 u.i.p.p.k. do poinformowania pracowników o prawie wyboru nowej rady z wyprzedzeniem co najmniej 60 dni przed końcem obecnie funkcjonującej rady.

Informowanie a konsultowanie

Uprawnienia rady pracowników mają charakter informacyjno-konsultacyjny. Informowanie pracowników polega tu na przekazywaniu przez pracodawcę informacji o stanie prawnym i ekonomicznym zakładu pracy. Informowanie w myśl komentowanej ustawy musi mieć charakter zrozumiały, tj. dostępny dla pracowników, ponadto informacje mają być przekazywane w takim zakresie, formie i czasie, by rada pracowników miała obiektywną moż-

liwość zapoznania się z ich treścią w celu przeanalizowania możliwości podjęcia działań konsultacyjnych.

Konsultowanie ma nieco odmienne znaczenie, gdyż uprawnia pracowników do zajmowania konkretnego stanowiska w stosunku do przekazanej informacji, a także daje możliwość wyrażania własnej opinii, która w konsekwencji może być wypracowana w formie porozumienia z pracodawcą. Efekt konsultacji zakończony zawarciem porozumienia przyjęto nazywać w nauce konsultacjami o charakterze mocnym⁷.

Rada pracowników tak naprawdę nie ma instrumentów o charakterze stanowczym, czyli faktycznie nie ma możliwości zobligowania pracodawcy do konkretnego postępowania lub możliwości wpłynięcia na jego decyzję.

Podsumowanie

Problematyka rad pracowników w polskiej rzeczywistości prawnej jest zjawiskiem niezbyt popularnym. Wiele zakładów pracy z racji braku materialnych instrumentów tego ciała, nie decyduje się na powołanie u siebie tego przedstawicielstwa.

Ponadto duży wpływ na skuteczność funkcjonowania tej instytucji mają realia historyczne. Owa instytucja efektywnie jest realizowana w Niemczech, gdzie od dawien dawna istniały tzw. rady zakładowe. Wydaje się, że aby zintensyfikować tworzenie instytucji rad pracowników, można prowadzić różnego rodzaju akcje o charakterze informacyjnym, by docierać do świadomości pracowników.

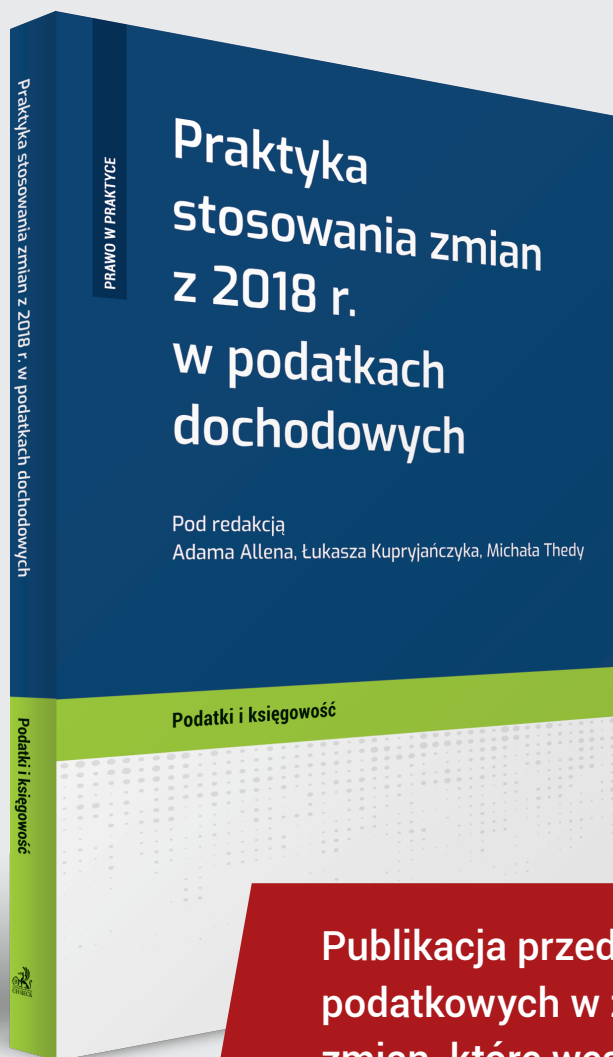
⁷ J. Wratny [w:] *Zbiorowe prawo pracy. Komentarz*, red. Z. Wratny, K. Walczak, Wyd. C.H. Beck, Warszawa 2008.

Summary

Dr Maciej Chakowski, Przemysław Ciszek, Gabriel Vilkas

Works councils in national law

The works council institution occupies the most important place among extra-union forms of employee representation. Its source in the Polish legal system is the Act on informing employees and conducting consultations with them. This juridical institution has been implemented into the national legal order as a result of a commitment under EU law, namely from Directive 2002/14 EC of the European Parliament and of the Council of 11.03.2002 establishing a general framework for information and consultation of employees in the European Community. This study aims to present the main legal mechanisms contained in the national law, as well as serving the council as an instrument to obtain information about the company.



Publikacja przedstawia linię interpretacyjną organów podatkowych w zakresie wszystkich najważniejszych zmian, które weszły w życie w 2018 r.

Książka zawiera ponad 250 wyselekcjonowanych interpretacji podatkowych, m.in. w zakresie:

- podziału przychodów i kosztów na kapitałowe i pozostałe,
- ograniczeń w zakresie zaliczania usług niematerialnych do KUP,
- niedostatecznej kapitalizacji,
- cen transferowych,
- podatku od powierzchni komercyjnych,
- programów motywacyjnych,
- przychodu z odpłatnego zbycia rzeczy.



www.ksiegarnia.beck.pl

Zadzwoń: **81 46 13 300** E-mail: **kontakt@beck.pl**



Dr Rafał Aleksander Nawrot

Partner Zarządzający odpowiedzialny za Departament Doradztwa Podatkowego. Od 2011 roku pełni funkcję Partnera Zarządzającego w Russell Bedford Poland sp. z o.o. Jest doktorem nauk prawnych, absolwentem Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego. W latach 2006-2011 pracował dla największych polskich i międzynarodowych firm doradztwa podatkowego. Jest prelegentem szkoleń oraz wykładowcą na Podyplomowych Studiach Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, a także autorem ponad 60 publikacji naukowych z zakresu prawa podatkowego. Specjalizuje się w problematyce prawa podatkowego oraz restrukturyzacji prawnych.

Słowa kluczowe: prawo, fundacja prywatna, CFC, unikanie opodatkowania, sukcesja uniwersalna, trust, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

ZAKRES ZASTOSOWANIA REGULACJI CFC DO FUNDACJI PRYWATNYCH

Polskie prawo podatkowe, dostrzegając rosnącą rolę fundacji prywatnych zarówno jako mechanizmu sukcesji uniwersalnej, jak i unikania opodatkowania, przewiduje od 1 stycznia 2019 r. *expressis verbis* ich opodatkowanie w sankcyjnym reżimie CFC (ang. controlled foreign companies). Jednocześnie do 31 grudnia 2018 r. objęcie fundacji prywatnych regulacjami CFC budziło wiele wątpliwości – niewątpliwie zakres opodatkowania tych fundacji regulacjami CFC był niepełny i w istocie uzależniony od przepisów prawa państwa inkorporacji fundacji oraz brzmienia jej statutu.

Wprowadzenie

W ostatnich latach można zaobserwować rosnącą popularność fundacji prywatnych jako mechanizmu sukcesji uniwersalnej przeprowadzanej w z góry zaplanowany i w pełni kontrolowany sposób za życia fundatora – właściciela określonej masy majątkowej. Fundacje prywatne, będące tworem nieznanym polskiemu prawodawstwu, są typowo anglosaskim mechanizmem prawnym, opartym na konstrukcji trustu. Jest to jednak dość szczególny trust, gdyż uprawnienia powierzającego – fundatora, dotyczące zarządu nad fundacją oraz uczestnictwa w jej zyskach z reguły są, a przynajmniej mogą być, w istotnym stopniu ograniczone. Jednocześnie prawa partycypacji w zyskach fundacji prywatnych mogą przysługiwać osobom nienarodzonym, oczywiście pod warunkiem, że przyjdą na świat.

Z dniem 1 stycznia 2019 r. weszły w życie liczne zmiany w art. 30f ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej u.p.d.o.f.)¹ wprowadzone na mocy postanowień art. 1 pkt 28 ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw² (dalej u.z.u.p.d.o.f.). Zmiany te w zdecydowany sposób rozszerzyły zakres, w jakim fundacje prywatne są objęte regulacjami CFC, usuwając jednocześnie liczne wątpliwości, dotyczące dawnego brzmienia regulacji CFC.

Niemniej jednak, z uwagi na wysoce specyficzne regulacje reżimów prawnych innych państw (terytoriów) właściwych dla fundacji prywatnych, oraz daleko idącą swobodę fundatora co do struktury i zasad funkcjo-

1 T.j. Dz.U. 2018 poz. 1509 z późn. zm.
2 Dz.U. 2018 poz. 2193.

nowania tych fundacji, możliwe jest, iż nie będą one objęte regulacjami CFC i w konsekwencji nie będą opodatkowane w trybie art. 30f ust. 1 u.p.d.o.f. Analiza obszaru braku opodatkowania fundacji prywatnych regulacjami CFC, w tym wskazanie istniejących w tym zakresie luk prawnych, jest podstawowym celem niniejszej publikacji.

Istota fundacji prywatnych

Fundacje prywatne stanowią mechanizm prawny pozwalający na międzypokoleniowe przekazywanie majątku oraz w konsekwencji uniknięcie opodatkowania spadkobrania. Fundacje prywatne mogą być jednostkami posiadającymi, jak i nieposiadającymi osobowość prawną, w zależności od reżimu prawnego jurysdykcji, w której funkcjonują. Co do zasady, fundacje prywatne są bytem prawnym odrębnym od spółek, wykazując liczne elementy anglosaskiego trustu. Jest to celowy (ang. *purpose trust*) i intencjonalny (ang. *resulting trust*) trust prywatny, ustanowiony na rzecz określonej osoby lub osób w drodze intencjonalnej czynności prawnej, który służy realizacji określonych celów osoby (osób), na rzecz której został ustanowiony³.

W klasycznym trustie powierzający (ang. *settlor*) przekazuje określone aktywa powiernikowi (ang. *trustee*), który będąc właścicielem formalnoprawnym tych aktywów (ang. *legal owner*), działa we własnym imieniu, ale na rzecz powierzającego, który pozostaje ekonomicznym właścicielem tych aktywów majątkowych (ang. *equitable owner*). Powiernik działa zatem w oparciu o instrukcje powierzającego. W przypadku fundacji prywatnych stosunek prawny funkcjonujący w ramach fundacji ma, co do zasady,

charakter czterostronny, gdyż obejmuje on relacje fundatora, beneficjentów fundacji, jej zarządu i protektora.

Fundator tworząc fundację wyposaży ją w określony majątek, co najczęściej następuje w drodze darowizny. Określając krąg beneficjentów fundacji, fundator ma całkowitą swobodę w kształtowaniu obecnych i przyszłych beneficjentów, a także proporcji, w jakich będą oni partycypować w zyskach fundacji. Oznacza to także, iż fundator nie jest związany ograniczeniami prawa spadkowego, które miałyby zastosowanie, gdyby doszło do spadkobrania. Fundator może być jednym z beneficjentów fundacji, przy czym w praktyce jest to relatywnie rzadki przypadek.

Najczęściej beneficjentami fundacji są zstępni fundatora. Beneficjenci fundacji nie mogą uczestniczyć w jej zarządzaniu, lecz mogą posiadać swego przedstawiciela w radzie dyrektorów. Nad realizacją celów i założeń fundacji sprawuje pieczę protektor, którym z reguły jest zaufany prawnik fundatora (ang. *family lawyer*) lub kancelaria prawna odpowiedzialna za przeprowadzenie procesu sukcesji. Protektor jest organem zbliżonym nieco do rady nadzorczej w spółce akcyjnej, pełniąc przy tym pewne funkcje typowe dla zarządu (np. obowiązek kontrasygnaty protektora w przypadku kluczowych decyzji majątkowych fundacji). Protektor jest też uprawniony do podjęcia decyzji o rozwiązaniu fundacji i częstokroć może taką decyzję podjąć samodzielnie (fundator takiej możliwości nie ma).

Fundacje prywatne są dość powszechnym mechanizmem w wielu krajach, w tym także takich, których reżimy praw-

ne nie mają, co do zasady, anglosaskiego charakteru. Do najczęściej wybieranych jurysdykcji w zakresie inkorporacji i funkcjonowania fundacji prywatnych należy wymienić: Maltę, Wielką Brytanię, Luksemburg, Panamę, Urugwaj, Brazylię, Australię. Z uwagi na znaczący wzrost fiskalizmu w państwach rozwiniętych w okresie międzynarodowego kryzysu finansowego, można obserwować wzrost zainteresowania fundacjami prywatnymi w jurysdykcjach offshore. W tym zakresie na szczególną uwagę zasługuje Panama, konsekwentnie odmawiająca przyjęcia do swego prawodawstwa międzynarodowego standardu współpracy w sprawach podatkowych⁴.

Fundacje prywatne pełnią też funkcję ochronną w odniesieniu do aktywów przekazanych fundacji, gdyż egzekucja z majątku fundacji nie jest prawnie dopuszczalna, a co więcej, fundacje prywatne mają wysoce ograniczone możliwości wyzbycia się jej aktywów przez beneficjentów. W zależności od regulacji statutu fundacji, możliwość rozporządzenia aktywami fundacji przez jej beneficjentów może być całkowicie wyłączona.

Ponadto w wielu państwach (terytoriach) posiadających ustawodawstwo dotyczące fundacji prywatnych, obowiązuje prawny zakaz zmiany treści stosunku powierniczego, na którym oparta jest fundacja, po śmierci fundatora⁵, co pozwala zagwarantować z możliwie wysokim prawdopodobieństwem, co stanie się z aktywami fundacji – najczęściej zaś to, iż aktywa powierzone fundacji nie zostaną w szczególności sprzedane po śmierci fundatora.

3 J.E. Martin, *Modern Equity*, London 2001, s. 361. Cyt. za: R. Rykowski, *Pojęcie powiernictwa – konstrukcja prawna zarządu powierniczego*, Warszawa 2005, s. 51.

4 Dane rzeczywistych beneficjentów fundacji panamskich nie są ujawniane w żadnym publicznie dostępnym rejestrze i nie są przedmiotem wymiany informacji z organami innych państw.

5 P. Stec, *Powiernictwo w prawie polskim na tle porównawczym*, Kraków 2005, s. 106.

Podsumowując można stwierdzić, że fundacje prywatne są współczesnym odpowiednikiem ordynacji rodowych z czasów I Rzeczypospolitej.

Definicja i zakres zastosowania regulacji CFC

Zgodnie z postanowieniami art. 30f ust. 1 u.p.d.o.f. podatek od dochodów zagranicznej jednostki kontrolowanej uzyskanych przez podatnika objętego w Polsce nieograniczonym obowiązkiem podatkowym wynosi 19% podstawy opodatkowania. Przepis art. 30f ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.f. definiuje „zagraniczną jednostkę” jako:

- a) osobę prawną,
- b) spółkę kapitałową w organizacji,
- c) jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej inną niż spółka niemająca osobowości prawnej,
- d) spółkę niemającą osobowości prawnej, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych,
- e) fundację, trust lub inny podmiot albo stosunek prawny o charakterze powierniczym,
- f) podatkową grupę kapitałową lub spółkę z podatkowej grupy kapitałowej, która samodzielnie spełniałaby warunek, o którym mowa w ust. 3 pkt 3 lit. c, gdyby

nie była częścią podatkowej grupy kapitałowej,

g) wydzieloną organizacyjnie lub prawnie część zagranicznej spółki lub innego podmiotu mającego osobowość prawną albo niemającego osobowości prawnej

– nieposiadające siedziby, zarządu ani rejestracji na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w których podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1 u.p.d.o.f.⁶, samodzielnie lub wspólnie z podmiotami powiązanymi⁷, posiada, bezpośrednio lub pośrednio, udział w kapitale, prawo głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających lub prawo do uczestnictwa w zysku⁸, w tym ich ekspektatywę, lub w których w przyszłości będzie uprawniony do nabycia takich praw, w tym jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym, lub nad którymi podatnik sprawuje kontrolę faktyczną⁹.

W odniesieniu do fundacji prywatnych przepis art. 30f ust. 2a u.p.d.o.f. stanowi, że w przypadku, gdy na podstawie okoliczności faktycznych nie można ustalić, że podmiot, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 lit. e, spełnia przesłanki uznania za zagraniczną jednostkę, domniemywa się, że podmiot ten stanowi zagraniczną jednostkę, jeżeli podatnik jest założycielem lub fundatorem tego

podmiotu oraz, odpłatnie albo nieodpłatnie, przekazał majątek temu podmiotowi, chyba że założyciel (fundator) wykaże, iż wyzbył się on w sposób definitywny i nieodwołalny powierzonego majątku. W takim przypadku podmiot, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 lit. e, uznaje się za zagraniczną jednostkę, gdy podatnik jest lub może stać się beneficjentem tego podmiotu.

Zgodnie zaś z regulacją art. 30f ust. 2 pkt 3 u.p.d.o.f. jednostka zależna oznacza podmiot, o którym mowa w art. 3 ust. 1, albo zagraniczną jednostkę niepełniającą warunków określonych w ust. 3 pkt 3 lit. b i c, w których podatnik posiada, bezpośrednio lub pośrednio, co najmniej 50% udziałów w kapitale lub co najmniej 50% praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub co najmniej 50% prawa do uczestnictwa w zysku.

Z kolei zgodnie z postanowieniami art. 30f ust. 3 u.p.d.o.f., zagraniczną jednostką kontrolowaną jest:

- 1) zagraniczna jednostka mająca siedzibę lub zarząd lub zarejestrowana lub położona na terytorium lub w kraju wymienionym w rozporządzeniu wydanym na podstawie art. 23v ust. 2 u.p.d.o.f.¹⁰ albo
- 2) zagraniczna jednostka mająca siedzibę lub zarząd lub zarejestrowana lub położona na terytorium państwa innego niż wskazane w pkt. 1, z którym:

6 Tj. podatnik objęty w Polsce nieograniczonym obowiązkiem podatkowym.

7 Zgodnie z postanowieniami art. 30f ust. 2 pkt 4 u.p.d.o.f. podmiot powiązany oznacza: a) osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, w której podatnik posiada co najmniej 25% udziałów w kapitale lub co najmniej 25% praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub co najmniej 25% prawa do uczestnictwa w zysku, b) małżonkę podatnika, a także jego krewnych do drugiego stopnia, c) osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, w której podmiot wskazany w lit. b posiada co najmniej 25% udziałów w kapitale lub co najmniej 25% praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub co najmniej 25% prawa do uczestnictwa w zysku.

8 Zgodnie z treścią art. 30f ust. 1a u.p.d.o.f. prawo do uczestnictwa w zysku oznacza również prawo do uzyskania środków należących do zagranicznej jednostki w związku z jej likwidacją, prawo do otrzymania świadczenia pieniężnego lub niepieniężnego, w tym jego ekspektatywy, jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym, lub ekspektatywę uzyskania zysków zagranicznej jednostki wypracowanych lub uzyskanych w przyszłości.

9 Przez pojęcie „kontroli faktycznej” należy rozumieć, zgodnie z regulacją art. 30f ust. 1b u.p.d.o.f. kontrolę, która, uwzględniając okoliczności faktyczne, pozwala na wywieranie dominującego wpływu na funkcjonowanie zagranicznej jednostki poprzez wpływ na podejmowanie decyzji na najwyższym szczeblu w sprawach dotyczących zagranicznej jednostki lub możliwość kierowania lub wpływania na jej codzienne działanie, przy czym kontrola faktyczna wynika w szczególności z powiązań umownych, między innymi umowy kreującej zagraniczną jednostkę, decyzji sądu lub innego dokumentu regulującego założenie lub funkcjonowanie tej jednostki, udzielonych pełnomocnictw lub powiązań faktycznych między zagraniczną jednostką i podatnikiem.

a) Rzeczpospolita Polska nie ratyfikowała umowy międzynarodowej, w szczególności umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, albo

b) Unia Europejska nie ratyfikowała umowy międzynarodowej – stanowiącej podstawę do uzyskania od organów podatkowych tego państwa informacji podatkowych, albo

3) zagraniczna jednostka spełniająca łącznie następujące warunki:

a) w jednostce tej podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, samodzielnie lub wspólnie z podmiotami powiązаныmi, posiada bezpośrednio lub pośrednio ponad 50% udziałów w kapitale lub ponad 50% praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub ponad 50% prawa do uczestnictwa w zysku, lub sprawuje kontrolę faktyczną nad zagraniczną jednostką,

b) co najmniej 33% przychodów tej jednostki osiągniętych w roku podatkowym, o którym mowa w ust. 7, pochodzi: z dywidend i innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych, ze zbycia udziałów (akcji), z wierzytelności, z odsetek i pożyczek od wszelkiego rodzaju pożyczek, z części odsetkowej raty leasingowej, z poręczeń i gwarancji, z praw autorskich lub praw własności przemysłowej, w tym z tytułu zbycia tych praw, ze zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych, z działalności ubezpieczeniowej, bankowej lub innej działalności finansowej, z transakcji z podmiotami powiązаныmi, w przypadku gdy jednostka nie wytwarza w związku z tymi transakcjami wartości dodanej pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma,

c) faktycznie zapłacony podatek dochodowy przez tę jednostkę jest niższy niż różnica między podatkiem dochodowym od osób prawnych, który byłby od niej należny zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w przypadku, gdyby jednostka ta była podatnikiem, o którym mowa w art. 3 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a podatkiem dochodowym faktycznie przez nią zapłaconym w państwie jej siedziby, zarządu, zarejestrowania lub położenia; przez podatek faktycznie zapłacony rozumie się podatek niepodlegający zwrotowi lub odliczeniu w jakiegokolwiek formie, w tym na rzecz innego podmiotu.

W kontekście analizy zakresu objęcia regulacjami CFC fundacji prywatnych istotnym novum jest dodany przepis art. 30f ust. 5a u.p.d.o.f. wprowadzający prawne domniemanie co do proporcji, w jakiej fundator jest jednocześnie beneficjentem fundacji. Zgodnie bowiem z brzmieniem ww. regulacji w przypadku, gdy podatnik jest założycielem (fundatorem) podmiotu, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 lit. e, przysługujące mu prawo do uczestnictwa w zysku określa się poprzez odniesienie do proporcji, w jakiej pozostaje rynkowa wartość przekazanego przez niego majątku na dzień jego przekazania do całego majątku trustu, fundacji lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym.

Oznacza to, że w sytuacji, gdy cały majątek fundacji prywatnej został jej przekazany przez fundatora będącego polskim rezydentem podatkowym, to na skutek

zastosowania powyższego domniemania prawnego, fundator będzie uważany za 100% beneficjenta tej fundacji. Obalenie tego domniemania prawnego będzie wymagało ujawnienia przez fundatora statutu fundacji oraz wskazania jej beneficjentów. Ciężar dowodu w powyższym zakresie będzie spoczywał na fundatorze. W przypadku, gdy podatnikiem jest zarówno założyciel (fundator), jak i beneficjent podmiotu, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 lit. e, przepis ust. 9 stosuje się odpowiednio, chyba że podatnik będący założycielem (fundatorem) wykaże, iż faktycznie przysługujące prawo do uczestnictwa w zysku podmiotu, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 lit. e, przysługuje w całości podatnikowi będącemu beneficjentem.

Zgodnie zaś z brzmieniem art. 30f ust. 8 u.p.d.o.f., jeżeli nie jest możliwe ustalenie wysokości prawa do uczestnictwa w zysku zagranicznej jednostki kontrolowanej albo nastąpiło wyłączenie lub ograniczenie tego prawa, to dla jego ustalenia przyjmuje się najwyższy, określony procentowo, udział podatnika w kapitale lub prawie głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających tej jednostki.

Natomiast wedle treści art. 30f ust. 9 u.p.d.o.f. w przypadku zagranicznej jednostki kontrolowanej, o której mowa w ust. 3 pkt 1, dla ustalenia prawa do uczestnictwa w zysku tej jednostki przyjmuje się, że podatnikowi albo podatnikowi wspólnie z innymi podatnikami, o których mowa w art. 3 ust. 1, lub podatnikami, o których mowa w art. 3 ust. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹¹ (dalej u.p.d.o.p.), przysługiwały przez

10 Tj. kraju lub autonomicznego podatkowo terytorium stosującego szkodliwą konkurencję podatkową dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych. Wykaz tych jurysdykcji znajduje się w rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów z 17 maja 2017 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz.U. 2017 poz. 998), zwanym dalej „r.sz.k.p.”.

11 11 Tj. Dz.U. 2018 poz. 1036.

cały rok podatkowy, o którym mowa w ust. 7, wszystkie prawa do uczestnictwa w zysku tej jednostki. W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że udziały tych podatników związane z prawem do uczestnictwa w zysku są równe.

Z powyższych regulacji wynika zatem, że w przypadku fundacji prywatnych:

a) inkorporowanych poza terytorium UE i mających siedzibę lub zarząd lub zarejestrowanych lub położonych na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, lub

b) inkorporowanych lub mających siedzibę lub zarząd lub zarejestrowanych lub położonych na terytorium lub w kraju innym niż wymienione powyżej, z którym: Rzeczpospolita Polska nie ratyfikowała umowy międzynarodowej, w szczególności umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, albo Unia Europejska nie ratyfikowała umowy międzynarodowej – stanowiącej podstawę do uzyskania od organów podatkowych tego państwa informacji podatkowych,

– będą one podlegały opodatkowaniu w trybie art. 30f ust. 1 u.p.d.o.f., pod warunkiem, że podatnik objęty w Polsce nieograniczonym obowiązkiem podatkowym posiada w takiej fundacji, bezpośrednio lub pośrednio, co najmniej 50% udziałów w kapitale lub co najmniej 50% praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub co najmniej 50% prawa do uczestnictwa w zysku. Jeśli zaś podatnik objęty w Polsce nieograniczonym obowiązkiem podatkowym nie posiada w takiej fundacji, bezpośrednio lub pośrednio, co najmniej 50% udziałów w kapitale lub co najmniej 50% praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządza-

jących, lub co najmniej 50% prawa do uczestnictwa w zysku, to nie będzie ona podlegać sankcyjnemu opodatkowaniu w trybie art. 30f ust. 1 u.p.d.o.f.

Inną podstawą objęcia fundacji prywatnych opodatkowaniem, o którym mowa jest w art. 30f ust. 1 u.p.d.o.f., jest kumulatywne spełnienie przesłanek określonych w art. 30f ust. 3 pkt 3 u.p.d.o.f. W zakresie powyższego przepisu na szczególną uwagę zasługuje warunek uzyskiwania przychodów biernych, które muszą stanowić co najmniej 33% przychodów takiej fundacji. Powyższy przepis obejmuje swym zakresem fundacje inkorporowane w innych państwach członkowskich UE.

W efekcie można stwierdzić, iż co do zasady, od 1 stycznia 2019 r. fundacje prywatne są w bezsporny sposób objęte zakresem regulacji CFC. Otwarte pozostaje jednak pytanie czy od powyższej zasady możliwe są wyjątki. Odpowiedź na powyższe pytanie ma istotny wator praktyczny oraz wymiar podatkowy wobec rosnącej popularności fundacji prywatnych jako mechanizmu sukcesji uniwersalnej przeprowadzanej za życia fundatora.

Kiedy fundacja prywatna nie podlega reżimowi CFC?

Z powyższych regulacji art. 30f u.p.d.o.f. wynika, iż w przypadku fundacji prywatnych kluczową przesłanką do objęcia ich reżimem CFC jest kryterium udziału lub kontroli nad fundacją. Jeżeli bowiem podatnik objęty w Polsce nieograniczonym obowiązkiem podatkowym nie posiada w takiej fundacji, bezpośrednio lub pośrednio, co najmniej 50% udziałów w kapitale lub co najmniej 50% praw głosu w organach kontrolnych, stanowią-

cych lub zarządzających, lub co najmniej 50% prawa do uczestnictwa w zysku, to nie będzie ona podlegać sankcyjnemu opodatkowaniu w trybie art. 30f ust. 1 u.p.d.o.f.

W konsekwencji, jeżeli krąg beneficjentów fundacji będzie określony w jej statucie bądź innym dokumencie założycielskim w taki sposób, że żaden podatnik objęty w Polsce nieograniczonym obowiązkiem podatkowym nie będzie spełniał ani samodzielnie ani z osobami pozostającymi z tym podatnikiem w pokrewieństwie do drugiego stopnia włącznie¹² ww. kryteriów partycypacyjnych (co do udziału w kapitale, zysku, zarządzie lub kontroli), to reżim art. 30f u.p.d.o.f. nie znajdzie zastosowania do opodatkowania tej fundacji, nawet w przypadku jej inkorporacji w kraju podatkowym¹³.

W przypadku fundacji prywatnych, co do zasady, beneficjentem można ustanowić także osoby nienarodzone (np. wnuki fundatora), wskazując przy tym alternatywny sposób określania beneficjentów w przypadku śmierci fundatora, jeśli na ten moment ci potencjalni nienarodzeni beneficjenci nie przyjdą na świat. Oznacza to, że fundacja prywatna nie ma w praktyce beneficjenta, dopóki się on nie urodzi, a stan ten może utrzymywać się niekiedy nawet przez dziesięciolecia. Wówczas nie sposób objąć reżimem CFC takiej fundacji, niezależnie od faktu uzyskiwania przez nią pasywnych zysków.

Wprawdzie w takim przypadku fundacja, co do zasady, nie może wypłacać zysków, gdyż brak jest do tego uprawnionych podmiotów, ale z drugiej strony istnieją alternatywne mechanizmy

¹² Art. 30f ust. 2 pkt 4 lit. b u.p.d.o.f.

¹³ Tj. w państwie (terytorium) wymienionym w r.sz.k.p.

uposażenia określonych osób przez fundację, chociażby poprzez inwestycje w spółki celowe, których faktycznymi beneficjentami mogą być dowolne osoby, a co więcej, zastosowanie tych mechanizmów nie będzie wymagało wskazywania współników takich spółek celowych jako beneficjentów fundacji.

Innym przypadkiem struktury beneficjentów fundacji, w której regulacje CFC nie będą wykorzystane, jest zastosowanie jednej struktury fundacyjnej przez co najmniej dwóch niespokrewnionych ze sobą współników spółki, której udziały (akcje) mają być przekazane fundacji w ramach procesu sukcesyjnego. W przypadku wielu przedsiębiorstw o charakterze rodzinnym, podstawowym składnikiem majątku współników są częstokroć udziały (akcje) danej spółki, zaś wszystkie inne elementy majątku osobistego tych współników są nabywane z zysków generowanych przez taką spółkę.

W praktyce oznacza to, że proces sukcesyjny sprowadza się de facto do przekazania udziałów (akcji) w takim przedsiębiorstwie zstępnym dotychczasowych współników, przy czym w większości przypadków grono współników liczy od dwóch do kilku osób. W klasycznym przypadku wykorzystania fundacji prywatnej każdy ze współników takiego przedsiębiorstwa powinien założyć odrębną fundację i przekazać jej własność swoich udziałów (akcji), co jednak w większości sytuacji spowoduje objęcie tej fundacji reżimem CFC (gdy beneficjentami fundacji są zstępnii fundatora, z reguły dzieci, pozostające w bliskim stopniu pokrewieństwa).

Alternatywnym rozwiązaniem jest wykorzystanie jednej fundacji dla dwóch bądź większej liczby współników przedsiębiorstwa rodzinnego, którzy przekazują jej własność posiadanych udziałów (akcji) w tym przedsiębiorstwie i ustanawiają swych zstępnych (lub inne osoby) beneficjentami fundacji proporcjonalnie do posiadanych udziałów (akcji) w tym przedsiębiorstwie.

Przykładowo, jeśli struktura udziałowa polskiej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, której udziały mają być przedmiotem sukcesji poprzez wykorzystanie fundacji prywatnej kształtuje się tak, że współnik A posiada 30% udziałów, współnik B 30% udziałów, zaś współnik C 40% udziałów, to w przypadku, gdy ci wszyscy współnicy wniosą ww. udziały do fundacji prywatnej i z zachowaniem powyższych proporcji ustanowią swych zstępnych beneficjentami fundacji (tj. zstępnii współnika A będą łącznie mieć prawo do 30% zysków fundacji, zstępnii współnika B będą łącznie mieć prawo do 30% zysków fundacji, zaś zstępnii współnika C będą łącznie mieć prawo do 40% zysków fundacji), to fundacja ta nie będzie objęta opodatkowaniem w trybie art. 30f u.p.d.o.f., gdyż żaden z beneficjentów fundacji samodzielnie ani z osobami spokrewnionymi nie będzie posiadał co najmniej 50% udziałów w kapitale lub co najmniej 50% praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub co najmniej 50% prawa do uczestnictwa w zysku. Powyższy mechanizm był historycznie dość często stosowany w luksemburskich funduszach inwestycyjnych, jednakże jego zastosowanie w odniesieniu do fundacji prywatnych jest wciąż dość rzadkie.

Podsumowanie

Przedmiotem niniejszej publikacji jest analiza zakresu zastosowania regulacji CFC do opodatkowania fundacji prywatnych na gruncie zmian w u.p.d.o.p. Zmiany te doprowadziły do objęcia zakresem regulacji CFC fundacji prywatnych, bez względu na ich formę prawną. Na podstawie dokonanej analizy zostało udowodnione, że nadal możliwe jest uniknięcie opodatkowania fundacji prywatnych na podstawie przepisów CFC (m.in. poprzez rozwodnienie struktury beneficjentów fundacji w przypadku sukcesji uniwersalnej w obrębie przedsiębiorstw rodzinnych oraz poprzez ustanowienie beneficjentami osób nie-narodzonych).

Fundacje prywatne jako cieszący się coraz większą popularnością mechanizm sukcesji uniwersalnej są objęte, począwszy od 1 stycznia 2019 r., opodatkowaniem w reżimie CFC. Powyższa intencja ustawodawcy podatkowego wynika wprost z art. 30f ust. 2 pkt 1 lit. e u.p.d.o.f. Istotą zmian wynikających z regulacji u.z.u.p.d.o.f., a dotyczących reżimu CFC, tj. art. 30f u.p.d.o.f., było stworzenie pełnego katalogu jednostek zagranicznych, które w przypadku spełnienia kryteriów określonych w ustawie będą podlegały opodatkowaniu na poziomie kontrolującego je podatnika. Z tej perspektywy należy stwierdzić, iż wprowadzone zmiany zmierzają do realizacji postulatów równego opodatkowania podmiotów charakteryzujących się daną cechą istotną (tj. kontrolujących jednostkę zagraniczną podlegającą preferencyjnemu opodatkowaniu w porównaniu do opodatkowania obowiązującego w Polsce)¹⁴.

¹⁴ Zasada równości znajduje swe oparcie w art. 2 Konstytucji RP (zasada demokratycznego państwa prawa), będąc wprost wyrażoną w art. 32 ustawy zasadniczej. Postulat równego opodatkowania podmiotów „charakteryzujących się daną cechą istotną” wynika z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (np. wyrok TK z 16 grudnia 1997 r., sygn. akt K 8/97).

Należy nadmienić, iż regulacje CFC w swych fundamentach stanowią implementację Dyrektywy Rady 2016/1164/UE z 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego¹⁵ (dalej dyrektywa 2016/1164/UE), która jednakże reżim CFC ogranicza jedynie do opodatkowania korporacyjnego, nie przewidując na poziomie prawodawstwa europejskiego opodatkowania osób fizycznych¹⁶. Regulacje art. 30f u.p.d.o.f. stanowią zatem element wyłącznie wewnętrznego ustawodawstwa podatkowego Rzeczypospolitej Polskiej.

W przypadku fundacji prywatnych relatywnie łatwo jest uniknąć opodatkowania na podstawie przepisów CFC. Wola fundatora co do takiego, a nie innego charakteru regulacji aktu założycielskiego fundacji oraz kręgu beneficjentów fundacji jest wyjątkowo trudna do podważenia na podstawie tzw. ogólnej klauzuli przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania¹⁷, gdyż są to elementy nie mające charakteru decyzji biznesowych podejmowanych w toku prowadzonej działalności gospodarczej, lecz elementy procesu sukcesyjnego, w którym decydujące znaczenie mają względy natury rodzinno-emocjonalnej fundatora, czego regulacje ogólnej

klauzuli przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania nie przewidują, w praktyce pozostając niejako obok procesów sukcesyjnych, nawet jeśli są w nich wykorzystywane elementy międzynarodowego planowania podatkowego.

Możliwość warunkowego ustanowienia osób nienarodzonych beneficjentami fundacji może skutkować całkowitym brakiem beneficjentów fundacji, co będzie równoznaczne z brakiem opodatkowania zysków tej fundacji w trybie art. 30f u.p.d.o.f. Podobnie wyglądać będzie sytuacja wykorzystania jednej fundacji prywatnej przez kilku niespokrewnionych ze sobą fundatorów, co prowadzi do rozwodnienia struktury beneficjentów. Wdrożenie takiego rozwiązania jest jednak możliwe jedynie w przypadku sukcesji w obrębie przedsiębiorstw rodzinnych, których własność pozostaje w rękach kilku wspólników mających zbliżoną wizję sukcesji i godzących się na wspólne stosowanie mechanizmu fundacji prywatnej. Ten przypadek będzie jednak dość często występował w praktyce w polskich realiach biznesowych.

Rozwodnienie struktury beneficjentów fundacji będzie również skutkowało eliminacją reżimu CFC, który mógłby mieć zastosowanie do zysków fundacji, gdyby każdy ze wspólników danego przedsiębiorstwa zdecydował się na inkorporację

własnej fundacji (wówczas mogłoby być spełnione kryterium co najmniej 50% udziałów w kapitale lub co najmniej 50% praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub co najmniej 50% prawa do uczestnictwa w zysku takiej fundacji). W efekcie fundacje prywatne nadal mogą stanowić atrakcyjny mechanizm sukcesyjny, ale także unikania opodatkowania w zakresie podatku od spadków i darowizn¹⁸, a pośrednio także w zakresie dochodu¹⁹.

Nowelizacja postanowień art. 30f u.p.d.o.f. wprowadzona 1 stycznia 2019 r. na mocy u.z.u.p.d.o.f. wprowadza *expressis verbis* obejmuje fundacje prywatne reżimem opodatkowania CFC, aczkolwiek nadal nie jest to reżim zupełny. Brak zapewnienia przez polskie ustawodawstwo możliwości neutralnego przeprowadzenia procesów sukcesyjnych, w tym brak istnienia w polskim porządku prawnym fundacji prywatnych, przede wszystkim w obrębie polskich przedsiębiorstw rodzinnych, skutkuje i będzie skutkować ucieczką kapitału poza granice Polski.

Brak tego typu rozwiązań prawnych znanych wielu ustawodawstwom europejskim, i to zarówno anglosaskim (np. Malta, Wielka Brytania), jak też kontynentalnym (np. Austria) stanowi obok braku ustawodawstwa adresowanego

15 Dz.Urz. UE L. 193 z 19 lipca 2016 r.

16 Zgodnie z postanowieniami art. 1 dyrektywy 2016/1164/UE, obejmuje ona swym zakresem wyłącznie podatników podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych w co najmniej jednym państwie członkowskim UE, w tym do znajdujących się w co najmniej jednym państwie członkowskim stałych zakładów podmiotów będących rezydentami podatkowymi w państwach trzecich.

17 Tj. art. 119a-art. 119zf ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. 2018 poz. 800 z późn. zm.), zwana dalej „O.p.”.

18 W przypadku, gdy beneficjentem fundacji zostaje osoba spoza I grupy podatkowej w rozumieniu art. 14 ust. 3 pkt 1 ustawy z 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t.j. Dz.U. poz. 644 z późn. zm.) pod względem ekonomicznym uzyskiwany jest skutek zbliżony do darowizny aktywów, w które została wyposażona fundacja, do tej osoby (w proporcji, w jakiej uczestniczy ona w zyskach fundacji). Beneficjent fundacji będzie bowiem czerpał z niej korzyści tak jak właściciel, jednakże pod względem formalnoprawnym majątek fundacji nie jest majątkiem jej beneficjentów. W efekcie nie dojdzie do opodatkowania takiego uposażenia danej osoby ani podatkiem od darowizn (beneficjent nie jest obdarowanym w rozumieniu prawa cywilnego), ani podatkiem od spadków (w ogóle nie dojdzie do spadkobrania).

19 Fundacja prywatna daje możliwość pośredniej dystrybucji zysków do jej beneficjentów, co w zależności od rozwiązań prawnych państwa rezydencji podatkowej tych beneficjentów może stanowić kanał uniknięcia opodatkowania. O ile bowiem bezpośrednia wypłata zysków fundacji do beneficjentów powoduje powstanie dochodu podlegającego opodatkowaniu, to pośrednie mechanizmy takiej dystrybucji mogą wykorzystywać istniejące mechanizmy międzynarodowego unikania opodatkowania, redukując opodatkowanie niekiedy nawet do zera.

do holdingów jedną z najważniejszych przyczyn ucieczki kapitału z Polski za granicę, eliminując przy tym możliwość przyciągnięcia na polskie terytorium kapitału zagranicznego. Liczne przykłady stosowania tego typu rozwiązań prawnych i prawopodatkowych przez państwa członkowskie UE i EOG z korzyścią dla ich krajowych gospodarek sprawiają, że wnioski *de lege ferenda* i *de lege lata* w powyższym zakresie nasuują się same.

Summary

Dr Rafał Aleksander Nawrot

The scope of application of CFC regulations to private foundations

The subject of this article is an analysis of scope of application of CFC regulations to private foundations under amendments to Personal Income Tax Act which came into force on 1 January 2019. Under these amendments private foundations fall under CFC regime with no regard to their legal form. Based on the analysis carried out in this publication it has been proved that it is still possible to avoid taxation on private foundations under CFC regulations (among others through watering down the beneficiaries' structure of the foundation in case of general succession within family enterprises and through appointing unborn persons as the beneficiaries of the foundation).

Lack of possibility of carrying out general succession in a tax neutral way under regulations of Polish tax law, including the fact that private foundations do not exist under Polish law, leads and will lead in future to allocation of capital abroad. Lack of such regulations, existing under several legal systems, constitutes, apart from lack of holding solutions, one of the most important reasons of allocation of capital from Poland abroad. Lack of such legislation eliminates also ability to attract foreign capital to Polish territory, what at least few countries of European Union do successfully.



Sławomir Wach

Autor jest dziennikarzem zajmującym się tematyką dotyczącą prawa, podatków, rachunkowości, rewizji finansowej, rynków kapitałowych, prawa pracy i HR. Jest autorem wielu publikacji z zakresu tej tematyki. Przez ponad 10 lat był redaktorem prowadzącym biuletynów elektronicznych BDO.

Słowa kluczowe: podatki, odzież służbowa, koszty uzyskania przychodów, reklama, reprezentacja, logo, interpretacja indywidualna, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

MOŻLIWOŚĆ ZALICZENIA WYDATKU NA ZAKUP ODZIEŻY SŁUŻBOWEJ DO KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODU

W dniu 18 października 2018 roku Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wydał ważną dla wielu polskich przedsiębiorstw interpretację indywidualną prawa podatkowego, dotyczącą podatku dochodowego od osób prawnych w przypadku zakupu odzieży służbowej dla pracowników firmy¹. Kluczowe znaczenie dla oceny, czy wydatki poniesione na ten zakup można uznać za koszty uzyskania przychodów ma to, czy są one związane z reklamą czy też z reprezentacją oraz w jaki sposób jest eksponowany strój służbowy i logo firmy.

Wprowadzenie

Interpretacja indywidualna została wydana na wniosek z 26 lipca 2018 r., uzupełniony dodatkowym, wyjaśniającym pismem z 18 września 2018 r. Wnioskodawcą był autoryzowany dealer samochodów – spółka akcyjna, czynny podatnik VAT. Zajmuje się on handlem hurtowym i detalicznym samochodów², sprzedają aut luksusowych i marki premium, w tym limitowanych i trudno dostępnych serii, a także naprawą pojazdów samochodowych.

Spółka wskazała we wniosku, że podstawą jej strategii sprzedaży i marketingu jest tworzenie długoterminowych relacji z bardzo wymagającymi klientami, w których ważna

jest strona wizualna jej działań. Dlatego m.in. przebudowała prestiżowy salon sprzedaży samochodów. Pracownicy codziennie spotykają się z klientami i konieczny w tej sytuacji stał się zakup przez spółkę odpowiednich strojów biznesowych dla personelu. Wnioskodawca doprecyzował, że profesjonalnie musi wyglądać nie tylko dany pracownik rozmawiający z klientem, dotyczy to również innych handlowców, zajmujących obok niego stanowiska w salonie. Buduje to bowiem właściwy wizerunek firmy.

Zgodnie z przyjętą strategią wizualną, spółka planuje zakup odpowiednich ubiorów pracowniczych – m.in. garniturów, koszul, krawatów i nieodpłatne przekazanie ich per-

1 Indywidualna interpretacja prawa podatkowego z 10 października 2018 r., sygn. 0111-KDIB2-3.4010.212.2018.4.PB.
2 Kod PKD 45.11.Z – Sprzedaż hurtowa i detaliczna samochodów osobowych i furgonetek, zgodnie z Polską Klasyfikacją Działalności (PKD 2007), wprowadzoną Rozporządzeniem Rady Ministrów z 24 grudnia 2007 r. (Dz.U. 251 poz. 1885 z późn. zm.).

sonelowi, w celu należytej prezentacji w spotkaniach z klientami. Dlatego też każdy pracownik weźmie udział w szkoleniu, na którym zostanie zaznajomiony z zasadami i wskazówkami dotyczącymi dress code w konkretnym miejscu pracy i na konkretnym stanowisku. Odpowiedni ubiór ma wpływ na profesjonalny wizerunek pracownika, a w ślad za tym – także całej spółki.

Spółka poinformowała w uzasadnieniu wniosku o interpretację, że stroje biznesowe wykona specjalistyczna, renomowana firma, świadcząca takie usługi. Co istotne, w ubiorach tych zostanie wszyte na trwałe oznaczenie wskazujące na tę właśnie spółkę, a członkowie personelu będą je wykorzystywali jedynie do wykonywania czynności zawodowych. Będzie to zatem obowiązek służbowy pracownika, ujęty w regulaminie na temat dress code.

Spółka doprecyzowała również w uzupełnieniu wniosku z 18 września 2018 r., że ww. wszyte oznaczenie znajdzie się, jeśli chodzi o garnitury i koszule, na wewnętrznej stronie ubioru (metka), zaś w przypadku koszulek polo oraz kurtek typu softshell – po lewej stronie klatki piersiowej, gdzie będzie ono widoczne. Odpowiedziała także na pytanie, jakie grupy pracowników otrzymają strój biznesowy i wskazała: zarząd, dyrektorów, kierowników, doradców handlowych, doradców serwisowych, logistyków, pracowników recepcji.

Zakupione ubrania służbowe będą własnością spółki i zostaną przekazane personelowi do użytkowania. Natomiast jeśli pracownik zwolniłby się z własnej woli w terminie krótszym niż 12 miesięcy od dnia otrzymania stroju służbowego, to byłby zobowiązany do zwrotu jego równowartości.

Wnioskodawca zwrócił uwagę, że utrzymanie się na konkurencyjnym rynku pre-

mium sprzedaży samochodów nie jest łatwe, zaś od 2003 r. z rynku dealerów samochodowych znika średnio każdego roku 20 podmiotów. Dlatego tak istotny jest w tworzeniu profesjonalnego wizerunku firmy, obok wiedzy i kompetencji pracowników, również ich odpowiedni wygląd – szczególnie na stanowiskach, na których mają oni bezpośredni kontakt z klientami, kontrahentami i partnerami. Wnioskodawca stwierdził wprost – klient nie kupi luksusowego auta, jeśli personel nie będzie elegancko ubrany. Zatem jego wygląd wpływa na wyniki handlowe spółki. Spółka wskazała również we wniosku, że strój biznesowy zabezpieczy jej źródła przychodów i przyczyni się pośrednio do pozyskania nowych klientów oraz wzrostu sprzedaży aut.

We wniosku o interpretację indywidualną zostało zadane m.in. pytanie: czy w przedstawionym zdarzeniu przyszłym wnioskodawca będzie miał prawo zaliczyć koszty zakupu ww. odzieży służbowej do kosztów uzyskania przychodu? W ocenie spółki odpowiedź na to pytanie powinna być twierdząca.

Warunki zaliczenia wydatków do kosztów uzyskania przychodów

W uzasadnieniu swojego stanowiska wnioskodawca wskazał, że w myśl art. 15 ust. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych³ (dalej u.p.d.o.p.) kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1⁴. Koszty poniesione w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień poniesienia kosztu.

W u.p.d.o.p. nie znajduje się wykaz wydatków, który przesądzałby o ich zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów, dlatego przyjmuje się, że są nimi wszelkie racjonalnie uzasadnione wydatki związane z prowadzoną działalnością, których celem jest osiągnięcie, zabezpieczenie i zachowanie źródła przychodów, tak aby to źródło przynosiło przychody także w przyszłości. Tymi kosztami będą wydatki mające bezpośredni i pośredni związek z uzyskanymi przychodami, a podatnik powinien stosować podstawową zasadę dotyczącą związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy poniesionym kosztem a możliwością osiągnięcia z tego tytułu przychodu.

Powinny więc być spełnione określone wymogi, aby dany wydatek był uznany za koszt uzyskania przychodu, a mianowicie: musi on być poniesiony przez podatnika; wartość danego wydatku nie została mu w jakikolwiek sposób zwrócona; wydatek ma związek z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą; został poniesiony w celu uzyskania, zachowania lub zabezpieczenia przychodów lub może mieć wpływ na wielkość osiągniętych przychodów; został właściwie udokumentowany; nie znajduje się wśród wydatków ujętych w art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p.

Wybrane stanowiska orzecznictwa i organów skarbowych

Wnioskodawca zwrócił także uwagę, że w u.p.d.o.p. nie ma definicji »reprezentacji«, dlatego są wątpliwości dotyczące kwestii, jakie koszty są kosztami reprezentacji. Ważne jest rozróżnienie »reprezentacji« od »reklamy«, ponieważ wydatki związane z reklamą mogą stanowić koszty uzyskania przychodów.

W związku z tym przywołana została interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 15 grudnia 2016 r.⁵, w której stwierdził on, że „Dokonując zatem oceny zakresu

3 Dz.U. 2018 poz. 1036 ze zm., dalej u.p.d.o.p.

4 W art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. jest mowa o tym, że nie można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów kosztów reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych.

5 Sygn. 2461-IBPB-1-1.4510.348.2016.I.NL.

pojęciowego »reprezentacji« i »reklamą« wywieść z powyższego należy, że reprezentacja dotyczy działań zmierzających do kształtowania rozpowszechniania wizerunku podatnika, jako podmiotu gospodarczego, natomiast reklama dotyczy działań zmierzających do kształtowania, rozpowszechniania wizerunku nie samego podatnika, lecz jego produktów (towarów i usług)».

Wnioskodawca wskazał w uzasadnieniu swego stanowiska, że reklama oznacza działania podmiotu gospodarczego kształtujące popyt na dane towary, usługi lub markę, poprzez poszerzenie wiedzy o nich, których celem jest zachęcenie jak największej liczby potencjalnych klientów do zakupu towarów lub usług tegoż podmiotu, przy czym może być realizowana za pomocą rozmaitych środków wyrazu.

Co do reprezentacji, to zwrócił on z kolei uwagę, że odnosi się ona do dobrego reprezentowania firmy – całokształtu każdych działań, których celem jest stworzenie i utrwalenie jak najkorzystniejszego wizerunku firmy na zewnątrz, w relacji z kontrahentami, gośćmi i potencjalnymi klientami, stworzenie oczekiwanego wizerunku, pozycji podatnika jako podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą oraz stworzenie korzystnych warunków w celu nawiązania nowych lub też podtrzymania (rozszerzenia) dotychczasowych kontaktów.

Z kolei właściwy wizerunek to „taki, który może sprawić, że kształtowany dzięki reprezentacji »obraz przedsiębiorcy« przełoży się na nabywanie jego produktów lub usług. Świadome kształtowanie więc właściwego wizerunku przez przedsiębiorcę ma na celu stworzenie o nim takiego wyobrażenia, które spowoduje pozytywne postrzeganie tegoż przedsiębiorcy przez osoby zewnętrzne, co z ko-

lei będzie zachętą do podjęcia rozmów, współpracy, zakupów jego produktów czy usług».

Utrata przez strój służbowy charakteru odzieży osobistej

Wnioskodawca wskazał również, że w celu uznania wydatków poniesionych na zakup odzieży służbowej za koszty uzyskania przychodów prowadzonej działalności gospodarczej, ubiór ten musi utracić charakter odzieży osobistej, co stanie się właśnie wtedy, gdy logo identyfikujące spółkę zostanie wszycie na trwałe w ubraniach służbowych.

Na potwierdzenie tego stanowiska zostały przywołane dwie interpretacje indywidualne. W pierwszej z nich, z 8 kwietnia 2016 r.⁶, Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach uznał, że: „Mając powyższe na względzie oraz przedstawiony we wniosku opis zdarzenia przyszłego stwierdzić należy, że wydatki, które spółka zamierza ponieść na zakup ubrań służbowych, oznaczonych logo firmy, będą mogły być uznane za wydatki reklamowe. Ubrania te kojarzą się bowiem z firmą poprzez oznaczenie ich logo firmy; taki strój wyróżnia zarówno pracowników, jak i prezesa zarządu firmy spośród innych osób. Tym samym, wydatki te będą mogły zostać zgodnie z cyt. art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. zaliczone do kosztów uzyskania przychodów Spółki”.

Warto zacytować także fragment drugiej interpretacji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 18 września 2017 r.⁷: „Zatem, mając na uwadze przedstawione zdarzenie przyszłe oraz obowiązujące przepisy prawa, stwierdzić należy, że wydatki na zakup stroju biznesowego ze stałym oznaczeniem firmy wnioskodawcy, spełnia funkcję reklamową, gdyż zmierza do zwiększenia rozpoznawalności firmy na rynku, co w efekcie może wpływać na zwiększenie przychodów,

a tym samym pozostaje w związku przyczynowo-skutkowym z osiąganymi przychodami, w tym służy zachowaniu albo zabezpieczeniu funkcjonowania źródła przychodów” (dla porównania interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 18 lipca 2013 r., sygn. ILPB1/415-457/13-3/IM).

Spółka zwróciła również uwagę na stanowisko orzecznictwa, zgodnie z którym wydatki na zakup odzieży w działalności gospodarczej mogą stanowić koszty uzyskania przychodów w ramach wydatków na reklamę pod warunkiem wykazania, że odzież ta „utraciła charakter odzieży osobistej z uwagi na opatrzenie jej cechami charakterystycznymi dla firmy, np. logiem, krojem, kolorem”.

Wnioskodawca wskazał w tej kwestii następujące wyroki: WSA w Warszawie z 31 lipca 2013 r., sygn. akt III SA/Wa 659/13, WSA w Łodzi z 19 kwietnia 2011 r., sygn. akt I SA/Łd 30/11, WSA w Warszawie z 5 września 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 623/08; WSA w Łodzi z 19 kwietnia 2011 r., sygn. akt I SA/Łd 30/11; WSA w Łodzi z 13 września 2011 r., sygn. akt I SA/Łd 423/11; WSA w Opolu z 28 listopada 2007 r., sygn. akt I SA/Op 313/07, publ. CBOSA; NSA z 26 marca 1998 r., sygn. akt I SA/Po 1254/97, Biul. Skarb. 1999, nr 3, s. 15; NSA z 17 października 2003 r., sygn. akt SA/Rz 2341/01, Lex 90312; WSA w Warszawie z 27 września 2004 r., sygn. akt III SA 3430/03, Lex 257071; NSA z 25 czerwca 2003 r., sygn. akt I SA/Ka 1328/02, Lex 183228; NSA z 15 września 1999 r., sygn. akt I SA 1261/98; NSA z 10 września 1999 r., sygn. akt I SA/Lu 742/98 czy też WSA w Gdańsku z 3 lipca 2007 r., sygn. akt I SA/Gd 74/07.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (dalej Dyrektor KIS) w omawianej tu indywidualnej interpretacji prawa podatkowego⁸ uznał, że w świetle obowiązującego stanu

6 Sygn. IBPB-1-3/4510-201/16/SK.

7 Sygn. 0114-KDIP3-1.4011.235.2017.2.IF.

8 Indywidualna interpretacja prawa podatkowego z 10 października 2018 r., sygn. 0111-KDIB2-3.4010.212.2018.4.PB, op. cit.

prawnego stanowisko wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego uznaje się w części za prawidłowe, a w części za nieprawidłowe.

Koszty odzieży służbowej a reklama i reprezentacja

W ocenie Dyrektora KIS kluczowe dla odpowiedzi na pytanie podatnika jest to czy wydatki na strój służbowy z trwale umieszczonym oznaczeniem są związane z reklamą czy też z reprezentacją. Od tego bowiem zależy możliwość zaliczenia tych wydatków do kosztów uzyskania przychodów. W prawie podatkowym nie ma definicji pojęć: „reprezentacja” i „reklama”, co nie oznacza, że można określać w dowolny sposób zakres znaczeniowy tych terminów.

Dyrektor KIS zwrócił uwagę, że sądy administracyjne wielokrotnie próbowały zdefiniować pojęcie »reprezentacja« i powołał się na wyrok NSA z 17 czerwca 2013 r.⁹, w którym stwierdził on, że: „celem kosztów reprezentacyjnych jest stworzenie pewnego wizerunku podatnika, stworzenie dobrego obrazu jego firmy, działalności etc., wykreowanie pozytywnych relacji z kontrahentami. Oceniając, czy dane koszty mają charakter reprezentacyjny, należy patrzeć właśnie przez pryzmat ich celu. Jeśli wyłącznym bądź dominującym celem ponoszonych kosztów jest wykreowanie takiego obrazu podatnika, to koszty te mają charakter reprezentacyjny. Wymienienie jako przykładowych kosztów reprezentacyjnych wydatków na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych, nie oznacza, iż wydatki te zawsze muszą zostać wyłączone z kosztów uzyskania przychodów. Nie są one kosztami jedynie wówczas, gdy mają charakter reprezentacyjny. Kwalifikacja każdego przypadku powinna być odrębna, uzależniona od jego okoliczności”.

Dyrektor KIS wskazał też inny, istotny

fragment tego wyroku, dotyczący pochodzenia wyrazu »reprezentacja«: „W tym celu należy odwołać się do etymologii tego terminu. Wyraz »reprezentacja« pochodzi od łacińskiego »repraesentatio« oznaczającego wizerunek. Uprawy czasu nie zmienił jego znaczenia i formy. Oznacza to, że »reprezentacja« w rozumieniu art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. stanowi działanie w celu wykreowania oraz utrwalenia pozytywnego wizerunku podatnika wobec innych podmiotów. W podanym znaczeniu reprezentacja to przede wszystkim każde działanie skierowane do istniejących lub potencjalnych kontrahentów podatnika lub osoby trzeciej w celu stworzenia oczekiwanego wizerunku podatnika dla potrzeb ułatwienia zawarcia umowy lub stworzenia korzystnych warunków jej zawarcia. W takiej sytuacji wydatki na reprezentację to koszty, jakie ponosi podatnik w celu wykreowania swojego pozytywnego wizerunku, wypuklenia swojej zasobności, profesjonalizmu. Przy tak zdefiniowanym terminie »reprezentacji« kwestia wystawności, okazałości czy też ponadprzeciętności nie ma żadnego znaczenia. Ponownie podkreślić należy, że dla oceny, czy dana działalność stanowi reprezentację, czy też innego rodzaju działalność, konieczna jest analiza całokształtu okoliczności faktycznych konkretnej sprawy”.

Dyrektor KIS odwołał się również do dynamicznej wykładni funkcjonalnej, o której jest mowa w tymże wyroku: „Dokonując oceny kwalifikacji wydatków w okolicznościach konkretnej sprawy, w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego należy (brak definicji ustawowej oraz wnioski płynące z analizy zmiany poglądów na tle poszczególnych przypadków) postąpić się również dynamiczną wykładnią funkcjonalną, spowodowaną zmieniającą się rzeczywistością gospodarczą. To, co dawniej mogło zostać uznane za reprezentację, do takiej kategorii nie zostanie zaliczo-

ne obecnie ze względu na zmieniające się realia prowadzenia działalności gospodarczej, przyjęte w tym zakresie dobre praktyki i obyczaje. Dotyczy to akceptowanych i stosowanych powszechnie zachowań, bez których nie jest możliwe prowadzenie działalności gospodarczej – uzyskiwanie przychodów podlegających opodatkowaniu. Z oczywistych względów zgodnie z tym, co już wcześniej wyjaśniono, każdy tego rodzaju wydatek musi przejść test z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. W innej sytuacji zbędne stają się rozważania dotyczące dalszej kwalifikacji konkretnego wydatku ze względu na dodatkowe kryteria wprowadzone w art. 16 ust. 1 (w tym wypadku wynikające z pkt. 28)”.

Jak wyjaśnia Dyrektor KIS, reklama jest natomiast działaniem podmiotu gospodarczego, kształtującym popyt na określone towary, usługi lub markę, poprzez poszerzenie wiedzy o nich, mające na celu zachęcenie jak największej liczby potencjalnych klientów do zakupu towarów lub usług tegoż podmiotu, i przytoczył znaczenie tego terminu zgodnie ze „Słownikiem języka polskiego”¹⁰: reklama to „rozpowszechnianie informacji o towarach, ich zaletach, wartości, miejscach i możliwościach nabycia, chwaleń kogoś, zalecanie czegoś przez prasę, radio, telewizję, środki (np. plakaty, napisy, ogłoszenia itp.) służące temu celowi”.

Dyrektor KIS wskazał także, że wskazówek co do znaczenia pojęcia reklamy można szukać w orzecznictwie sądów administracyjnych – przykładowo w wyroku WSA w Gliwicach z 1 lutego 2012 r.¹¹, w myśl którego: „Pojęcie »reklamy« należy rozumieć w sposób funkcjonalny, tzn. jako wszelkie celowe działania podatnika mające na celu rozpowszechnienie wiedzy o oferowanych przez niego produktach lub usługach, działania, których celem jest kształtowanie popytu, poprzez poszerzenie wiedzy przyszłych nabywców o towarach bądź usługach,

9 Sygn. akt II FSK 702/11.

10 „Słownik języka polskiego” pod red. M. Szymczaka, Warszawa 1994, tom III.

11 Sygn. akt I SA/GI 673/11.

ich cechach i przeznaczeniu, w celu zachęcenia do nabywania towarów, bądź usług od tego właśnie, a nie innego podmiotu gospodarczego”.

W stanowisku Dyrektora KIS zwraca się także uwagę, że reklama firmy lub jej usług „może być prowadzona również poprzez określone prezentowanie logo danego przedsiębiorcy. Za logo uznać należy znak handlowy o charakterze graficznym, używany przez daną firmę do identyfikowania marki swojego produktu lub oferowanych usług oraz odróżniania ich od innych¹². Logo może obejmować zarówno nazwę przedsiębiorcy, jej skrót, jak też nazwę konkretnego produktu lub usługi. Każda z tych form, jeżeli jest stosowana w określonych okolicznościach, spełnia funkcje reklamowe. Identyfikowana jest bowiem z daną firmą oraz oferowanymi przez nią towarami lub usługami, zwiększając ich rozpoznawalność oraz pośrednio zachęcając do ich nabycia”¹³.

Dyrektor KIS stwierdził, biorąc pod uwagę powyższe wyjaśnienia oraz opis wnioskodawcy dotyczący zdarzenia przyszłego, że wydatki na zakup odzieży oznaczonej logo firmy w miejscu widocznym dla klientów, kontrahentów czy partnerów spółki, z którymi kontakt będą mieli pracownicy ubrani w odzież służbową (koszulki polo, kurtki typu softshell – oznakowane logo firmy widocznym na zewnątrz), wykorzystanej przez nich bez względu na to czy jest ona im przekazywana do używania w siedzibie firmy, czy będzie wykorzystywana również poza godzinami pracy (np. w drodze do pracy) można zaliczyć do wydatków o charakterze reklamowym, i tym samym do kosztów uzyskania przychodów.

W ocenie organu podatkowego stroje z logo firmy są z nią jednoznacznie kojarzone i wyróżniają pracowników spośród innych osób, przy czym zakupiona odzież, oznaczona w ten sposób, jest pozbawiona waloru osobistego i nie będzie nadawała się do wykorzystania w innym miejscu niż w spółce wnioskodawcy, a także stanowi dodatkowe narzędzie do uzyskania przychodu w przyszłości i zabezpieczenia przychodu osiąganego obecnie.

Odzież z niewidocznym logo nie ma charakteru reklamowego

Dyrektor KIS uznał natomiast, że w przypadku wydatków na zakup odzieży z oznaczeniem wszytym po wewnętrznej stronie ubioru (np. na metce), które jest niewidoczne na zewnątrz i nie może być dostrzeżone przez inne osoby, odbiorców, nie można ich uznać za działanie, którego celem jest uzyskanie przychodu, zachowanie lub zabezpieczenie jego źródła.

W sytuacji, kiedy logo firmy nie jest umieszczone w zakupionej odzieży w widoczny sposób, wydatki na strój służbowy nie mają charakteru reklamowego, w związku z czym nie mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Dyrektor KIS zwrócił uwagę, że aby ubiór miał charakter reklamowy, musi niezaprzeczalnie wskazywać, że pochodzi z danej firmy, zaś reklama powinna być zawsze skierowana do klientów (potencjalnych klientów). Zgodnie z wyrokiem WSA w Warszawie z 31 lipca 2013 r.¹⁴ nie można uznać, że ubiór posiadający logo firmy wyłącznie na metce, która z założenia jest mała i niewidoczna, ma charakter reklamowy.

Organ podatkowy stwierdził w interpretacji, że „pracownicy spółki ubrani w takie stroje nie będą w istocie różnić się od innych osób, również od klientów oraz potencjalnych klientów.

Wobec tego, bez względu na to, gdzie ubrania te będą noszone, czy na terenie firmy, czy też poza nią w czasie wykonywania obowiązków służbowych, czy w drodze do pracy, nie mogą one wpłynąć na przychody spółki, ponieważ z racji swoich cech nie mogą być z nią kojarzone”.

Co do przywołanych przez wnioskodawcę interpretacji indywidualnych i pytań z orzecznictwa, Dyrektor KIS stwierdził, że dotyczą one konkretnych, indywidualnych spraw podatników w określonym stanie faktycznym (zdarzeniu przyszłym) i nie są wiążące dla organu podatkowego.

Podsumowanie

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy – w części dotyczącej zakupu odzieży z widocznym logo firmy – za prawidłowe, natomiast w pozostałej części – za nieprawidłowe.

Podatnicy powinni zatem zwrócić uwagę, w przypadku wydatków na zakup odzieży służbowej, czy mają one związek z prowadzoną działalnością gospodarczą, a także na sposób eksponowania oznaczenia danej spółki na tym stroju oraz czy taka odzież utraciła osobisty, indywidualny charakter. Niespełnienie określonych wymogów może bowiem skutkować niezaliczeniem tych wydatków do kosztów uzyskania przychodów.

12 J. Thomas Russell, W. Ronald Lane, *Reklama według Ottona Kleppnera*, Wydawnictwo FELBERG SJA, 2000 r., s. 621.

13 Indywidualna interpretacja prawa podatkowego z 10 października 2018 r., sygn. 0111-KDIB2-3.4010.212.2018.4.PB, op. cit

14 Sygn. akt III SA/Wa 659/13.

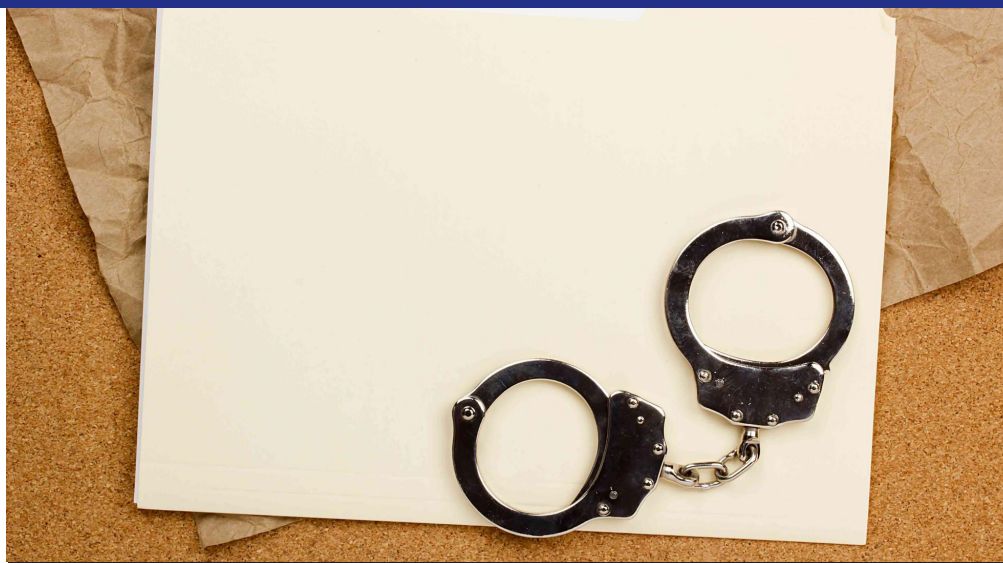


Szkolenia zamknięte
PROJEKTUJĄC
I PROWADZĄC SZKOLENIA
ZAMKNIĘTE, ZAWSZE
DOPASOWUJEMY JE DO
POTRZEB ZAMAWIAJĄCEJ
ORGANIZACJI.

Russell Bedford Poland Akademia dysponuje profesjonalną kadrą trenerów i specjalistów posiadających ogromną wiedzę merytoryczną i warsztat praktyczny, co w połączeniu z licznymi kontaktami w branży hotelarskiej daje nieograniczone możliwości przy organizowaniu szkoleń in-company. Dzięki dopasowaniu merytorycznemu do indywidualnych potrzeb uczestników zapewniamy one najwyższą skuteczność.

Kontakt

Kinga Szostak
Manager ds. kluczowych klientów
T: +48 533 339 801
E: kinga.szostak@russellbedford.pl



Bartosz Jakóbek

Aplikant adwokacki w Departamencie Prawnym. Od 2018 roku związany z Russell Bedford Poland Sp. z o.o. Doświadczenie zawodowe Autora obejmuje prowadzenie sporów sądowych, w tym postępowań karnych, a także świadczenie pomocy prawnej w zakresie bieżącej obsługi korporacyjnej spółek prawa handlowego. W ramach dotychczasowej praktyki zawodowej zdobył również doświadczenie w zakresie świadczenia usług doradztwa prawnego na rzecz podmiotów z sektora transportu kolejowego w kwestiach związanych z prawem kolejowym oraz procedurą administracyjną. W Kancelarii Russell Bedford zajmuje się przede wszystkim sprawami z zakresu prawa korporacyjnego oraz reprezentowaniem klientów w sporach sądowych, ze szczególnym uwzględnieniem sporów gospodarczych.

Słowa kluczowe: prawo, podmioty zbiorowe, odpowiedzialność, kara, czyny zabronione, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

ODPOWIEDZIALNOŚĆ PODMIOTÓW ZBIOROWYCH ZA CZYNY ZABRONIONE POD GROŻBĄ KARY

Na stronie internetowej Rządowego Centrum Legislacji został opublikowany nowy tekst projektu ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary i zmianie niektórych ustaw¹. Zmiany pierwotnego brzmienia projektu zostały podyktowane wieloma uwagami krytycznymi, zgłoszonymi do jego treści w ramach konsultacji publicznych oraz opinionowania. Podstawowym celem planowanych zmian przepisów jest zwiększenie efektywności narzędzi służących do wymierzania sankcji podmiotom zbiorowym, w tym przede wszystkim w zakresie poważnej przestępczości gospodarczej i skarbowej.

Wprowadzenie

Ustawodawca, wprowadzając w życie zapisy ustawy z 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary² (dalej „aktualna ustawa”) zdecydował, że oprócz osób fizycznych, odpowiedzialności represyjnej za czyny zabronione będą podlegać również podmioty zbiorowe, takie jak np. spółki kapitałowe. Normy ukonstytuowane w aktualnej ustawie nie przewidują jednak istnienia w polskim systemie prawnym tzw. zasady bezpośredniej odpo-

wiedzialności karnej podmiotów zbiorowych; tym samym represyjne oddziaływania na takie podmioty uzależnione były od wcześniejszego skazania osoby fizycznej jako sprawcy przestępstwa lub przestępstwa skarbowego.

Podstawowe założenia nowych przepisów, jakie wskazują autorzy w uzasadnieniu projektu³, to: poszerzenie podstaw odpowiedzialności podmiotów zbiorowych poprzez objęcie nią zachowań uznanych za zachowania własne takich podmiotów, wyczerpujące znamiona czynu zabronionego oraz rezygnacja z wymogu

1 Projekt ten został zamieszczony przez Rządowe Centrum Legislacji 13 grudnia 2018 r.; <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12312062/katalog/12511926#12511926>.

2 T.j. Dz.U. 2018 poz. 703.

3 Por. uzasadnienie Ministerstwa Sprawiedliwości do projektu ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary i zmianie niektórych ustaw, zamieszczone w Rządowym Centrum Legislacji wraz z nowym tekstem projektu 13 grudnia 2018 r.

uprzedniego uzyskiwania wyroku skazującego osobę fizyczną. W ramach niniejszego artykułu zostaną przedstawione najważniejsze regulacje przewidziane w aktualnej wersji projektu, z uwzględnieniem uwag zgłoszonych do ich treści m.in. w ramach konsultacji publicznych oraz opiniowania.

Brak efektywności obecnych regulacji jako główna przyczyna wprowadzanych zmian

Powodem, dla którego postanowiono zrewolucjonizować kwestie związane z odpowiedzialnością podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary, jest znikoma efektywność obecnie obowiązującego ustroju w tym zakresie, co znajduje swoje odzwierciedlenie w podanych poniżej statystykach. Zgodnie z treścią uzasadnienia projektu ustawy, w 2017 roku do sądów wpłynęło jedynie 14 spraw dotyczących odpowiedzialności karnej podmiotów zbiorowych, w 2016 – 25 spraw, w 2015 – 14 spraw, natomiast w 2014 roku było to 31 spraw⁴. Z tych danych wynika, że aktualnie obowiązujące regulacje dotyczące odpowiedzialności podmiotów zbiorowych pozostają właściwie martwe. Ponadto w uzasadnieniu projektu wskazuje się, iż dotychczas orzekane kary w tego typu sprawach były niskie, co prowadzi do konstatacji, że postępowania prowadzone były przeciwko niewielkim podmiotom.

Ponadto należy pamiętać, że podstawowym źródłem inicjatywy ustawodawczej w zakresie wprowadzenia regulacji dotyczących odpowiedzialności podmiotów zbiorowych było przystąpienie Polski do Konwencji o ochronie interesów finansowych Wspólnot Europejskich, przyjętej przez Radę Unii Europejskiej 26 lipca 1995 roku, zobowiązującej jej sygnatariuszy do wprowadzenia stosownych przepisów w tym przedmiocie. Polska zobowiązała się zatem do utworzenia sprawnie funkcjonującego systemu odpowiedzialności podmiotów zbiorowych, co z uwagi

na fakt niewielkiej ilości prowadzonych postępowań w tym zakresie, wydaje się pozostawać w dalszym ciągu zobowiązaniem niewykonanym. Warto jednak podkreślić, że prawo wspólnotowe nie narzuca krajom członkowskim tego, w jaki sposób mają one zrealizować powyżej wskazany obowiązek, tym samym pozostawiając dowolność w zakresie utworzenia odpowiedniego dla danego państwa modelu odpowiedzialności podmiotów zbiorowych.

Zasady odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary

W projekcie ustawy zrywa się z zasadą wcześniejszego skazania osoby fizycznej jako przesłanką warunkującą możliwość pociągnięcia do odpowiedzialności podmiotu zbiorowego. Nowe przepisy opierają bowiem możliwość poniesienia tej odpowiedzialności na koncepcji quasi-winy własnej takiego podmiotu, która jest bezpośrednio powiązana z wykreowaniem przez projektodawcę czynu zabronionego uznawanego za czyn samego podmiotu zbiorowego oraz na koncepcji tzw. „winy anonimowej”, która przewiduje możliwość poniesienia odpowiedzialności przez taki podmiot nawet w sytuacji, w której organ prowadzący postępowanie nie zindywidualizuje konkretnego sprawcy przestępstwa lub przestępstwa skarbowego.

Wobec powyższego należy uznać, iż projektodawca ma zamiar wprowadzić do polskiego porządku prawnego model bezpośredniej odpowiedzialności karnej podmiotów zbiorowych, zgodnie z którym osoba prawna może zostać pociągnięta do odpowiedzialności poprzez bezpośrednio przypisanie jej winy (oskarżenie kierowane będzie bezpośrednio przeciwko przedsiębiorcy). Warto dodać, że w myśl projektowanego art. 37 ust. 1 postępowanie dotyczące pociągnięcia do odpowiedzialności

o charakterze represyjnym podmiotu zbiorowego będzie mogło toczyć się niezależnie od postępowania karnego przeciwko osobie fizycznej.

W zaproponowanym modelu postępowanie prowadzone przeciwko osobie fizycznej pozostanie bowiem irrelevantne z punktu widzenia możliwości pociągnięcia do odpowiedzialności podmiotu zbiorowego.

Realizacja przedmiotowego modelu odpowiedzialności znajduje swój wyraz w projektowanym art. 5, zgodnie z którym podmiot zbiorowy odpowie za czyn zabroniony, którego znamiona zostaną wyczerpane przez działanie lub zaniechanie pozostające bezpośrednio w związku z prowadzoną przez ten podmiot działalnością. Warunkiem odpowiedzialności podmiotu zbiorowego będzie to, aby do wyczerpania znamion czynu zabronionego doszło wskutek działania lub zaniechania organu, umyślnego działania lub zaniechania członka organu, lub niezachowania przez podmiot zbiorowy ostrożności wymaganej w danych okolicznościach, mimo że można było przewidzieć możliwość popełnienia czynu zabronionego.

Uzupełnieniem powyższej regulacji jest projektowany art. 6, w którym wymienia się katalog osób fizycznych mogących swoim zachowaniem doprowadzić do poniesienia odpowiedzialności przez podmiot zbiorowy.

Warunkiem swoistego „przerzucenia” odpowiedzialności z osoby fizycznej na podmiot zbiorowy ma być popełnienie przez taką osobę czynu zabronionego, który pozostaje w bezpośrednim związku z prowadzoną przez podmiot zbiorowy działalnością oraz sprawowanie przez nią funkcji osoby, która m.in. działa w interesie lub na rzecz tego podmiotu i jest uprawniona do jego reprezentowania, podejmowania w jego imieniu decyzji lub sprawowania nadzoru.

⁴ Dane własne Ministerstwa Sprawiedliwości.

Ponadto w ramach niniejszego przepisu wskazuje się, że podmiot zbiorowy poniesie odpowiedzialność za czyn zabroniony, z którego chociażby pośrednio osiągnął korzyść majątkową, popełniony przez: podwykonawcę albo innego przedsiębiorcę będącego osobą fizyczną, jeśli jego czyn zabroniony pozostawał w związku z wykonywaniem umowy, zawartej z podmiotem zbiorowym, oraz pracownika albo osobę upoważnioną do działania w interesie lub na rzecz przedsiębiorcy niebędącego osobą fizyczną, jeśli jego czyn pozostawał w związku z wykonywaniem umowy, zawartej przez tego przedsiębiorcę z podmiotem zbiorowym.

Podsumowując – podmiot zbiorowy poniesie odpowiedzialność za „czyn własny”, czyli taki, który pozostaje w związku z prowadzoną przez niego działalnością, oraz za czyn cudzy, popełniony przez ściśle określone podmioty (opisane w art. 6 ust. 2 pkt 1 i 2 projektu), pod warunkiem, że osiągnął on z tego czynu, choćby pośrednio, korzyść majątkową.

Projektodawca zaznaczył, że podmiot zbiorowy odpowie za czyny popełnione przez osoby wskazane w art. 6 na zasadzie winy w wyborze, winy w nadzorze lub tzw. winy organizacyjnej. Jak słusznie zauważyła Konfederacja Lewiatan⁵, w ustawie z 6 czerwca 1997 r. - Kodeks karny⁶ (dalej k.k.) nie przewiduje się takich form winy, jak wyszczególnione w projekcie ustawy. Wobec tego zachodzi rozbieżność pomiędzy regulacją projektu a formami winy przewidzianymi przez k.k. W projekcie ustawy proponuje się również zwolnienie podmiotu zbiorowego od poniesienia odpowiedzialności za nieprawidłowości

w organizacji działalności (brak tzw. winy organizacyjnej), pod warunkiem wykazania przez taki podmiot, że wszystkie organy i osoby uprawnione do działania w jego imieniu lub interesie, zachowały należytą staranność wymaganą w danych okolicznościach w organizacji działalności tego podmiotu oraz w nadzorze nad tą działalnością. Mając na uwadze powyższe należy zauważyć, że projektodawca posługuje się w omawianym zakresie terminologią oraz koncepcjami winy typowymi dla prawa cywilnego, co prowadzi do wniosku, że konstrukcja odpowiedzialności podmiotów zbiorowych przewidziana w planowanym przepisie ma charakter mieszany⁷.

W projekcie została zawarta także zasada, zgodnie z którą odpowiedzialność za popełnienie czynu zabronionego zostanie „przerzucona” na podmiot zbiorowy nawet wtedy, gdy zajdzie okoliczność wyłączająca odpowiedzialność karną sprawcy czynu zabronionego, w razie śmierci sprawcy, umorzenia postępowania z powodu jego niewykrycia, a także w przypadku zawieszenia postępowania w sprawie, w której nie można ująć oskarżonego lub oskarżony nie może brać udziału w postępowaniu z powodu choroby psychicznej lub innej ciężkiej choroby.

Powyższa propozycja rozwiązania problemu niewielkiej ilości postępowań karnych prowadzonych przeciwko podmiotom zbiorowym budzi kontrowersje. Bez wątplenia nowe regulacje przyczynią się do skrócenia drogi, jaką będą musiały przejść organy ścigania w celu podjęcia skutecznej próby pociągnięcia do odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za popełnienie czynów zabronionych. Jednakże wśród zebranych uwag odno-

szących się do projektowanych zmian pojawiła się opinia, zgodnie z którą tylko warunek wcześniejszej karalności osoby fizycznej daje gwarancję zasadnego przypisania odpowiedzialności podmiotowi zbiorowemu.

Powyższe stanowisko wyraził Rzecznik Praw Obywatelskich⁸ i stwierdził, że wprowadzenie do polskiego porządku prawnego modelu tzw. „winy anonimowej” jest sprzeczne z zasadą zaufania do państwa i prawa (zwaną inaczej zasadą lojalności państwa względem obywateli) oraz stanowi pułapkę legislacyjną zastawioną na osoby działające w ramach podmiotów zbiorowych, bowiem nawet jeśli ich zachowanie nie zostanie uznane za przestępcze np. z uwagi na brak winy, odpowiedzialność zostanie „przerzucona” na podmiot zbiorowy. Rzecznik Praw Obywatelskich zauważył, że projekt powyższej regulacji został opracowany z pominięciem konstytucyjnych standardów tworzenia prawa.

W celu wykazania słuszności zajętego stanowiska, Rzecznik powołał się na wyrok Trybunału Konstytucyjnego⁹, zgodnie z którym prawo musi być stanowione w taki sposób, aby „nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane zgodnie z obowiązującym prawem będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny”. Uzupełniająco należy wskazać, że „Zasada ta nie została wprawdzie wyraźnie wystawiona w tek-

5 Por. stanowisko Konfederacji Lewiatan z 18 czerwca 2018 r. do projektu ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary i niektórych ustaw; <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12312062/12511895/12511898/dokument347575.pdf>.

6 T.j. Dz.U. 2018 poz.1600.

7 Por. uzasadnienie projektu ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych, op. cit.

8 Por. wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich do ministra sprawiedliwości Zbigniewa Ziobry z 9 października 2018 r., <https://www.rpo.gov.pl/sites/default/files/Wyst%C4%85pienie%20do%20Ministra%20Sprawiedliwo%C5%9Bci%20w%20sprawie%20odpowiedzialno%C5%9Bci%20podmiot%C3%B3w%20zbiorowych.pdf>.

9 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 7 lutego 2001 r., sygn. akt K 27/00.

ście Konstytucji, ale niewątpliwie należy ona do kanonu zasad składających się na pojęcie państwa prawnego w znaczeniu, w jakim pojęcie to występuje w art. 2 Konstytucji. Przestrzeganie tej zasady ma szczególne znaczenie w sytuacji, w której ma miejsce zmiana dotychczas obowiązujących przepisów, zwłaszcza zaś tych, które znalazły już zastosowanie jako czynnik kształtujący sytuację prawną ich adresatów¹⁰.

Należy również zwrócić uwagę, że zgodnie z treścią projektowanego art. 8 ustawy „W zakresie nieuregulowanym niniejszą ustawą do zasad odpowiedzialności podmiotu zbiorowego stosuje się przepisy części ogólnej k.k.”. Zabieg zastosowany w ramach niniejszego przepisu należy uznać za niefortunny, gdyż zdecydowana większość przepisów zawartych w k.k. nie jest przystosowana do specyfiki podmiotów zbiorowych, co sprawia, że zastosowanie przeważającej części instytucji wynikających z tej części k.k. będzie niewykonalne. Dlatego postulatem de lege ferenda jest zmiana projektu ustawy, polegająca chociażby na enumeratywnym wskazaniu przepisów k.k., które mogłyby znaleźć zastosowanie w stosunku do podmiotów zbiorowych.

Odpowiedzialność retribucyjna podmiotu zbiorowego

Projektodawca w ramach nowej ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary przewidział również wprowadzenie regulacji dotyczących odpowiedzialności finansowej i odszkodowawczej podmiotów zbiorowych, na wypadek popełnienia czynu zabronionego, za który podmioty te nie poniosą odpowiedzialności „karnej”. W rozdziale 3 projektu ustawy postanowiono bowiem, że w razie popełnienia czynu, o którym mowa powyżej, z

którego została osiągnięta przez podmiot zbiorowy, chociażby pośrednio, korzyść majątkowa o wartości przekraczającej 500 000 zł, sąd będzie władny orzec przepadek składników lub praw majątkowych podmiotu zbiorowego w całości lub części albo ich równowartości, jeżeli podmiot zbiorowy w całości lub w znacznej części służył lub był przeznaczony do popełnienia tego czynu zabronionego lub ukrycia osiągniętej z niego korzyści.

Projekt nowej ustawy wprowadza również zasadę, zgodnie z którą podmiot zbiorowy nie ma ponosić odpowiedzialności retribucyjnej, jeśli nie ponosi winy w organizacji, bądź orzeczenie przepadku byłoby niewspółmierne do rodzaju i stopnia naruszenia reguł ostrożności, które poprzedziły popełnienie czynu zabronionego, a także jeżeli byłoby to niewspółmierne dolegliwe wobec osoby, której przysługują prawa majątkowe do podmiotu zbiorowego, w szczególności gdy osoba ta zachowała należytą staranność, wymaganą w danych okolicznościach, w nadzorze nad działalnością tego podmiotu lub szkoda wyrządzona przestępstwem lub wartością osiągniętej korzyści nie jest znaczna wobec rozmiaru działalności podmiotu zbiorowego. Należy dodać, że w projekcie przewidziano także zapis, zgodnie z którym sąd w przypadku nieorzekania przepadku będzie mógł orzec nieważność na rzecz Skarbu Państwa w wysokości nawet do 5 milionów złotych.

Ochrona sygnalistów

W projekcie ustawy przewiduje się wprowadzenie ważnych gwarancji dotyczących uprawnień pracowników podmiotu zbiorowego, sygnalizujących nieprawidłowości w funkcjonowaniu swojego pracodawcy. Zgodnie bowiem z treścią projektowanego art. 13 ust. 1, jeżeli w związku

ze zgłoszonymi informacjami, o których mowa w art. 11¹¹, dojdzie do naruszenia uprawnień pracowniczych wobec osoby zgłaszającej informacje lub zakończenia stosunku pracy lub umowy wzajemnej z tą osobą, sąd na wniosek osoby, która zgłosiła te informacje, będzie mógł orzec przywrócenie jej do pracy oraz odszkodowanie.

Warto podkreślić, że przesłanką wydania orzeczenia o takiej treści jest zasadność zgłoszonych informacji oraz możliwość doprowadzenia za ich pomocą do zapobiegnięcia lub szybszego wykrycia czynu zabronionego. Wskazana wyżej przesłanka wydania orzeczenia w przedmiocie przywrócenia pracownika do pracy lub zasądzenia na jego rzecz odszkodowania została dodana do tekstu projektu na skutek uwzględnienia krytycznych uwag wobec pierwotnej wersji przepisu regulującego omawianą materię, która nie uzależniała wydania takiego orzeczenia od prawdziwości zgłoszonych informacji, ani od rzetelnego sposobu ich uzyskania, co mogło doprowadzić do swoistego automatyzmu ochrony sygnalisty niepowiązanego z wagą dokonanego zgłoszenia, ani celem, którym kierowała się osoba dokonująca zgłoszenia¹².

Kary i środki karne

W projekcie ustawy proponuje się zastrzeżenie kary pieniężnej, zakreślając jej granice od 30 000 zł do 30 000 000 zł. W porównaniu do aktualnie obowiązującego stanu prawnego oznacza to sześciokrotne podwyższenie górnej granicy tej kary. Co więcej, w projekcie nie przewiduje się ograniczenia górnej granicy kary pieniężnej do 3% przychodu podmiotu zbiorowego w danym roku obrotowym, tak jak ma to miejsce na gruncie aktualnej ustawy.

10 Wyrok Trybunał Konstytucyjnego z 20 grudnia 1999 r., sygn. akt K 4/99.

11 Między innymi informacje o podejrzeniu przygotowania, usiłowania lub popełnienia czynu zabronionego, niedopełnieniu obowiązków lub nadużyciu uprawnień przez organy podmiotu zbiorowego, niezachowaniu należytej staranności, wymaganej w danych okolicznościach w działaniach organów podmiotu zbiorowego oraz o nieprawidłowościach w organizacji działalności podmiotu zbiorowego, które mogłyby prowadzić do popełnienia czynu zabronionego.

12 Por. uwagi spółki Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo S.A. z 18 czerwca 2018 r. do projektu ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary i zmianie niektórych ustaw, <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12312062/12511895/12511898/dokument347580.pdf>.

Zgodnie z fragmentem uzasadnienia projektu ustawy „Podniesienie progu zagrożenia karą do 30 000 zł wynika z przyjętego w projekcie założenia, że postępowania na podstawie ustawy nie należy wszczynać w odniesieniu do małych podmiotów zbiorowych”. Odnosząc się do powyższego założenia przyjętego w projekcie należy zauważyć, że ustawodawca w ramach planowanych przepisów nie przewidział tego rodzaju kategoryzacji podmiotów. Według treści projektowanego art. 35 ust. 1 nowej ustawy, postępowanie w sprawie odpowiedzialności podmiotu zbiorowego za czyn zabroniony wszczyna się, jeżeli zachodzi uzasadnione podejrzenie popełnienia czynu zabronionego, stanowiącego podstawę tej odpowiedzialności oraz przemawia za tym interes społeczny, co potwierdza brak uzależnienia decyzji o ukaraniu podmiotu zbiorowego od jego wielkości.

Powyżej wskazana koncepcja (dotycząca kategoryzacji podmiotów zbiorowych, tj. niekarania małych podmiotów zbiorowych) nie znajduje swojego uzasadnienia również na gruncie art. 35 ust. 2 projektu ustawy, który nie uzależnia wydania decyzji w tym zakresie od wielkości podmiotu¹³. Wskazując na powyższe uznać należy, że założenia ustawodawcy w omawianym zakresie są niespójne z brzmieniem projektowanych przepisów i prowadzą do dezorientacji.

Ponadto projektowana ustawa wprowadza nową karę w postaci rozwiązania podmiotu zbiorowego. Sąd będzie mógł orzec taką karę, jeśli podmiot zbiorowy w całości lub w znacznej części służył popełnieniu czynu zabronionego zagrożonego karą pozbawienia wolności nie niższą niż 5 lat, a jego dalsze funkcjonowanie zagraża bezpieczeństwu obrotu gospodarczego lub gdy uprzednio orzeczono wobec niego karę pieniężną, a orzeczenie innej kary nie jest wystarczające dla osiągnięcia jej

celów, w szczególności nie zapewni przestrzegania przez podmiot zbiorowy zasad należytej staranności.

Mając na uwadze brzmienie projektowanego art. 18 ust. 1 można zaryzykować stwierdzenie, że kara w nim ukonstytuowana jest surowa, a przesłanki jej stosowania zostały ujęte szczególnie nieprecyzyjnie. Co prawda ww. treść przepisu przewidującego wprowadzenie kary rozwiązania podmiotu zbiorowego wskazuje, że przesłanką jej orzeczenia jest popełnienie przestępstwa zagrożonego karą pozbawienia wolności do lat 5 lub wyższą, jednak należy zauważyć, że katalog takich przestępstw jest bardzo obszerny. Co więcej, projektowany przepis nie daje odpowiedzi na pytanie, jak należy rozumieć zwrot „podmiot w znacznej części służący popełnieniu przestępstwa”.

Równocześnie z karą rozwiązania podmiotu zbiorowego sąd orzeknie o przeniesieniu własności składników lub praw majątkowych podmiotu zbiorowego na rzecz Skarbu Państwa, chyba że będą one podlegać zwrotowi pokrzywdzonemu lub innemu uprawnionemu podmiotowi.

Na gruncie nowej ustawy projektodawca przewiduje również poszerzenie katalogu środków karnych, do którego będą się zaliczać: przepadek mienia lub korzyści majątkowych albo ich równowartości, zakaz promocji lub reklamy prowadzonej działalności, wytwarzanych lub sprzedawanych wyrobów, świadczonych usług lub udzielanych świadczeń, zakaz prowadzenia działalności gospodarczej określonego rodzaju, zakaz korzystania z dotacji, subwencji lub innych form wsparcia finansowego ze środków publicznych, zakaz korzystania z pomocy organizacji międzynarodowych, których Rzeczpospolita Polska jest członkiem, zakaz ubiegania się o zamówienia publiczne, obowiązek zwrotu na rzecz Skarbu Państwa równowartości wsparcia finansowego

środkami publicznymi, otrzymywanego od chwili popełnienia czynu zabronionego do chwili wydania orzeczenia w sprawie odpowiedzialności podmiotu zbiorowego, podanie wyroku do publicznej wiadomości, obowiązek naprawienia szkody lub zadośćuczynienia za doznaną krzywdę, nawiązka oraz stałe albo czasowe zamknięcie oddziału danego podmiotu zbiorowego.

W myśl proponowanego art. 28 ust. 1 sąd powinien, orzekając kary i środki karne, uwzględniać w szczególności: wagę nieprawidłowości w zachowaniu reguł należytej staranności działania, rozmiary korzyści uzyskanej lub możliwej do uzyskania przez podmiot zbiorowy, jego sytuację majątkową, społeczne następstwa ukarania, wpływ ukarania na dalsze funkcjonowanie podmiotu zbiorowego, działania podjęte w ramach podmiotu zbiorowego po popełnieniu czynu zabronionego mające na celu w szczególności wykrycie i ukaranie sprawców, naprawienie szkody oraz zwrot uzyskanej korzyści.

Odpowiedzialność podmiotu zbiorowego w przypadku jego połączenia, podziału lub przekształcenia

Ważnym *novum* na gruncie projektowanych przepisów jest wprowadzenie regulacji przewidujących możliwość pociągnięcia podmiotu zbiorowego do odpowiedzialności również w przypadku uprzedniego przeprowadzenia przez taki podmiot procesów transformacyjnych. Zgodnie z propozycją ustawodawcy, w przypadku połączenia podmiotów zbiorowych odpowiedzialność za czyn zabroniony popełniony przed dniem połączenia ponosi podmiot zbiorowy wstępujący w wyniku połączenia w prawa i obowiązki podmiotu zbiorowego podlegającego połączeniu.

Natomiast w przypadku podziału podmiotu zbiorowego odpowiedzial-

13 Por. opinia Rady Legislacyjnej przy Prezesie Rady Ministrów z 22 czerwca 2018 r. o projekcie ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary i zmianie niektórych ustaw, <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12312062/katalog/12511901#12511901>.

ność za czyn popełniony przed dniem podziału mają ponieść wszystkie podmioty zbiorowe, które przejęły chociażby część praw i obowiązków podmiotu dzielonego. Z kolei w sytuacji przekształcenia podmiotu zbiorowego, odpowiedzialność za czyn popełniony przed dniem przekształcenia poniesie podmiot zbiorowy powstały w wyniku przekształcenia.

Powyższe rozwiązania należy ocenić pozytywnie, gdyż aktualna ustawa¹⁴ odnosi się do materii łączenia, podziału i przekształceń podmiotów zbiorowych jedynie w kontekście możliwości zastosowania w stosunku do takich podmiotów środka zapobiegawczego, zakazującego przeprowadzania procesów transformacyjnych w trakcie toczącego się już postępowania. Zachowanie takiego stanu rzeczy może ułatwiać podmiotom zbiorowym ucieczkę od poniesienia odpowiedzialności karnej.

Oportunizm prokuratorski

Zgodnie z brzmieniem projektu ustawy, przesłanką wszczęcia postępowania przeciwko podmiotowi zbiorowemu będzie istnienie interesu społecznego, zaś jedynym organem uprawnionym do zweryfikowania określonej sprawy w tym zakresie będzie prokurator. Warto zaznaczyć, że dla oceny czy w danej sprawie wystąpi powyżej wskazana przesłanka, prokurator będzie musiał wziąć pod uwagę stopień społecznej szkodliwości czynu, wysokość osiągniętych przez podmiot zbiorowy korzyści, rodzaj naruszonych reguł ostrożności i stopień ich naruszenia w ramach organizacji podmiotu zbiorowego oraz ekonomię postępowania.

Zdaniem Sądu Najwyższego¹⁵ uzależnienie wszczęcia postępowania od istnienia interesu społecznego „(...) może prowa-

dzić do tego, że albo będzie to martwa przesłanka i zawsze będzie następowało wszczynanie postępowania przeciwko podmiotowi zbiorowemu, bo interes społeczny zawsze wymaga ukarania podmiotu albo co gorsza, będzie to w istocie wprowadzenie zasady oportunistycznego omówione jest w orzecznictwie, co do przestępstw prywatnoskargowych. Ekstrapolacja tego rozwiązania na projekt jest nieadekwatna”.

Według stanowiska zajętego przez Konfederację Lewiatan¹⁶, „Zasady wszczynania postępowań wobec podmiotów zbiorowych przewidują tzw. oportunizm prokuratorski. Nie znajduje podstaw wyposażenie prokuratora w takie kompetencje. Pojęcie interesu społecznego omówione jest w orzecznictwie, co do przestępstw prywatnoskargowych. Ekstrapolacja tego rozwiązania na projekt jest nieadekwatna”.

Mając na uwadze powyższe należy uznać, że przytoczone rozwiązania wywołują wątpliwości co do ich zgodności z obowiązującą w polskim postępowaniu karnym zasadą legalizmu. Ponadto, w ślad za opinią wyrażoną przez Sąd Najwyższy, można zaryzykować stwierdzenie, iż rzezone regulacje dają podstawy do karania podmiotów zbiorowych w sposób wybiórczy i instrumentalny.

Środki zapobiegawcze i zarząd przymusowy

Projektodawca ma zamiar zapewnić prawidłowy przebieg postępowań w przedmiocie odpowiedzialności podmiotów zbiorowych poprzez poszerzenie katalogu środków zapobiegawczych, które będzie można zastosować w przypadku dużego prawdopodobieństwa popełnienia czynu zabronionego przez podmiot zbiorowy, którego działalność mogłaby

spowodować popełnienie kolejnego przestępstwa, wyrządzić szkodę Skarbowi Państwa lub innej osobie, lub utrudniałaby prowadzenie postępowania karnego lub postępowania w sprawie odpowiedzialności podmiotu zbiorowego.

Do projektowanego katalogu zalicza się następujące środki zapobiegawcze: zakaz promocji i reklamy, zakaz zawierania umów określonego rodzaju, zakaz prowadzenia określonej działalności, zakaz obciążania na czas postępowania bez zgody sądu swojego majątku lub zbywania bez takiej zgody określonych przez sąd składników majątkowych, zakaz ubiegania się o zamówienia publiczne na czas trwania tego postępowania, wstrzymanie wypłat dotacji lub subwencji, zakaz łączenia się, podziału lub przekształcenia się podmiotu zbiorowego.

Największą kontrowersję wśród komentujących zapisy projektu wzbudził środek zapobiegawczy w postaci zakazu prowadzenia określonej działalności. Jak słusznie zauważył Rzecznik Praw Obywatelskich¹⁷, wymierzenie takiego środka może mieć analogiczny skutek do likwidacji przedsiębiorstwa, jeśli jego zakres obejmować będzie wszystkie pola działalności danego podmiotu.

Ustawodawca daje tym samym organom prowadzącym postępowania potężny oręż, dzięki któremu będą one mogły doprowadzić do bankructwa podmiotu zbiorowego jeszcze przed jego prawomocnym skazaniem. Powyższy problem nabiera dodatkowego znaczenia w kontekście braku uwzględnienia w projekcie ustawy dekretacji przesłanek szczegółowych orzekania środków zapobiegawczych, co może powodować arbitralność w działaniach organów prowadzących postępowanie.

¹⁴ Art. 26a aktualnej ustawy.

¹⁵ Uwagi Sądu Najwyższego z 3 lipca 2018 r. do projektu ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary i zmianie niektórych ustaw, <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12312062/12511901/12511904/dokument350514.pdf>.

¹⁶ Stanowisko Konfederacji Lewiatan, op. cit.

¹⁷ Por. wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich, op. cit.

Oprócz powyżej wskazanych środków zapobiegawczych, organ prowadzący postępowanie będzie mógł zastosować wobec podmiotu zbiorowego, w stosunku do którego istnieje duże prawdopodobieństwo popełnienia przez niego czynu zabronionego, dodatkowy środek o swoistym charakterze w postaci zarządu przymusowego. Zgodnie z treścią uzasadnienia, odrębność tego środka ma wynikać przede wszystkim z celu jego stosowania, którym będzie zapewnienie prawidłowego przebiegu postępowania, zapobieganie popełnieniu nowego przestępstwa lub przestępstwa skarbowego oraz zabezpieczenie na poczet przyszłych kar i środków.

Zarząd przymusowy miałby być stosowany zgodnie z regułami ukonstytuowanymi w ustawie z 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego¹⁸ (dalej k.p.k.), wobec czego organ prowadzący postępowanie korzystając z tego środka określi przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część, które będzie objęte zarządem przymusowym oraz wyznaczy zarządcę spośród osób posiadających licencję doradcy restrukturyzacyjnego.

Podsumowanie

Mając na uwadze brak efektywności obecnie obowiązujących przepisów prawnych regulujących kwestie związane z odpo-

wiedzialnością podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary należy uznać, że ogólny zamysł wprowadzenia zmian w tej materii jest słuszny. Ponadto nowy tekst projektu ustawy uwzględni wiele uwag krytycznych zgłoszonych do jego pierwotnego brzmienia w ramach konsultacji publicznych oraz opiniowania, przez co jego treść jest o wiele bardziej kompatybilna z normami konstytucyjnymi oraz przyjętymi i ugruntowanymi rozwiązaniami obowiązującymi w polskim systemie penalnym.

Wejście w życie projektowanej regulacji bez wątplenia zwiększy ryzyka związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Podmioty zbiorowe powinny zatem już dziś rozpocząć przygotowania do wdrażania skutecznych systemów compliance, które pozwolą im zapewnić należytą staranność w organizacji działalności. Dokładne określenie zasad postępowania w przypadkach zagrożenia popełnienia czynu zabronionego, a także wyznaczenie osoby, która będzie nadzorować przestrzeganie prawa w organizacji, zmniejszy bowiem ryzyko poniesienia odpowiedzialności przez podmiot zbiorowy.

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie najważniejszych regulacji przewidzianych w rządowym projekcie ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbio-

rowych za czyny zabronione pod groźbą kary oraz zmianie niektórych ustaw, którego podstawowym założeniem jest zwiększenie efektywności narzędzi służących do wymierzania sankcji podmiotom zbiorowym, w tym przede wszystkim w zakresie poważnej przestępczości gospodarczej i skarbowej.

Projektowane przepisy przewidują wprowadzenie rewolucyjnych zmian w dotychczas obowiązującym systemie odpowiedzialności represyjnej podmiotów zbiorowych poprzez przyjęcie modelu bezpośredniej odpowiedzialności karnej takich podmiotów, zgodnie z którym podmiot zbiorowy będzie mógł zostać pociągnięty do odpowiedzialności poprzez bezpośrednie przypisanie mu winy. Przewidziane w projekcie regulacje nie uzależniają bowiem możliwości pociągnięcia do odpowiedzialności podmiotu zbiorowego od uprzedniego skazania osoby fizycznej za popełnione przestępstwo lub przestępstwo skarbowe. Ponadto projektodawca przewiduje poszerzenie, w stosunku do obecnie obowiązujących przepisów, katalogu kar, środków karnych i środków zapobiegawczych. Autor artykułu, omawiając regulacje wynikające z projektowanej ustawy, przedstawił też uwagi zgłoszone do treści poszczególnych rozwiązań m.in. w ramach konsultacji publicznych oraz opiniowania.

¹⁸ T.j. Dz.U. 2017 poz. 1904.

Summary

Bartosz Jakóbek

Discussion of the government draft of the Act on the liability of collective entities for action prohibited under the threat of penalties and amendments to certain Acts

The purpose of this article is to present the most important regulations provided for in the governmental draft of the Act on the liability of collective entities for actions prohibited by penalties and amending certain Acts, the basic assumption of which is to increase the effectiveness of tools for administering sanctions to collective entities, including primarily in the field of serious economic crime and tax crime.

The draft regulations provide for the introduction of revolutionary changes in the hitherto binding system of repressive responsibility of collective entities by adopting a model of direct criminal responsibility of such entities, according to which a collective entity may be held liable by directly attributing a fault.

„Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”

Cykl ukazwania się: miesięcznik

Redakcja:

Dr Andrzej Dmowski – redaktor naczelny, andrzej.dmowski@russellbedford.pl, tel. 22 276 61 80
Sławomir Wach – sekretarz redakcji, slawomir.wach@russellbedford.pl, tel. 22 276 61 80
<http://www.russellbedford.pl/>

Skład i łamanie:

PDWA Studio, <http://www.pdwa.pl>

Rada Naukowa: prof. dr hab. Andrzej Patulski, dr Krzysztof Liedel

Recenzenci: dr Rafał Nawrot, radca prawny Michał Gendek

Wydawca

Russell Bedford Poland Sp. z o.o.
Ul. Marynarska 11
02-674 Warszawa
Tel. 22 276 61 80
<http://www.russellbedford.pl/>

Redakcja miesięcznika przyjmuje artykuły do 20 000 znaków ze spacjami (do 11 stron znormalizowanego maszynopisu) przesłane pocztą elektroniczną bądź zwykłą z płytą CD, wraz z informacją zawierającą imię i nazwisko autora, notkę o autorze, numer telefonu kontaktowego, adres e-mailowy, adres korespondencyjny. Artykuł nie może być wcześniej zamieszczony ani też przesłany do innej redakcji.

Artykuł powinien zawierać tytuł (w języku polskim i angielskim), wprowadzenie, a także podsumowanie w języku polskim i angielskim – do 500 znaków ze spacjami.

Redakcja ma prawo – po uzgodnieniu z autorami – do skrótów publikacji i wprowadzania zmian stylistycznych.

Autor wyraża zgodę na wyłączne przeniesienie praw autorskich i wydawniczych dotyczących artykułów publikowanych w miesięczniku „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn” na Russell Bedford Poland Sp. z o.o., ul. Marynarska 1, 02-674 Warszawa.

Autorzy artykułów zamieszczonych w dziale Publikacje recenzowane miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn” wyrażają zgodę na recenzowanie ich tekstów przez dwóch recenzentów zewnętrznych – ekspertów w określonej dziedzinie.

W przypadku uprzednio opublikowanych artykułów musi być załączona pisemna zgoda danego Wydawcy, autora, a także oświadczenie Wydawcy, że posiada majątkowe prawa autorskie – nieobciążone prawami osób trzecich – do tych artykułów oraz zobowiązuje się, że nie będą one naruszały praw osób trzecich, zwłaszcza dóbr osobistych, tajemnicy handlowej, oraz nie narażą Russell Bedford Poland Sp. z o.o. na odpowiedzialność cywilną ani karną z tytułu ich zamieszczania w miesięczniku „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”.

Opinie zamieszczone w miesięczniku stanowią poglądy osobiste autorów i nie są oficjalnym stanowiskiem urzędów państwowych.

Zabronione jest – bez pisemnej zgody wydawcy – kopiowanie i zamieszczanie w części bądź w całości artykułów publikowanych w miesięczniku „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”.

Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN

PARTNERZY MERYTORYCZNI

MIESIĘCZNIKA

„DORADZTWO PRAWNE I PODATKOWE
RB BIULETYN”

Wydawnictwo C.H. Beck Sp. z o.o.



C&C Chakowski & Ciszek spółka jawna



Paweł Dymlang Kancelaria Prawno-Podatkowa



www.russellbedford.pl

 Russell Bedford
taking you further