

www.russellbedford.pl

# RB MAGAZYN ZINE

maj 5/2015



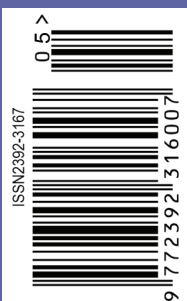
2 miejsce Russell Bedford  
w rankingu Book Of Lists 2015

Russell Bedford Akademia  
otrzymała prestiżowy  
tytuł ITAF Training Provider

Niższe progi dla  
dokumentacji podatkowych  
już od 2016 r

Nowe kierunki  
międzynarodowego  
planowania podatkowego.

Podział spółki przez  
wydzielenie





# Spis treści

## O NAS

2 miejsce Russell Bedford  
w rankingu Book Of Lists 2015 .....3

Russell Bedford wśród 50 największych  
kancelarii prawnych w Polsce w 2015 r. ....3

## TEMAT NUMERU

Russell Bedford Akademia otrzymała prestiżowy  
tytuł ITAF Training Provider .....4

## PODATKI

Niższe progi dla dokumentacji podatkowych już od 2016 r. ....6

NSA potwierdza, że bonus z kart płatniczych  
(tzw. cashback) to sprzedaż premiowa .....7

Dochody zagranicznych spółek nie zawsze opodatkowane .....8

Interpretacje indywidualne na nowych zasadach  
od 1 lipca 2015 r. ....10

## SZKOLENIA

Letnia szkoła Russell Bedford .....12

## OPTYMALIZACJA

Nowe kierunki międzynarodowego  
planowania podatkowego .....14

Należności licencyjne .....15

## PRAWO

Cykl artykułów: Odpowiedzialność  
za zaległości podatkowe spółek .....16

Weksel ważny mimo braku określenia waluty .....17

Niepubliczne przedszkola mogą podwyższyć  
dotację z budżetu gminy .....18

Ustawa o odnawialnych źródłach energii  
– podstawowe założenia .....21

Podział spółki przez wydzielenie .....23

Informacje zawarte w tej publikacji są tylko dla celów informacyjnych i nie stanowią profesjonalnego doradztwa z zakresu księgowości, podatków, biznesu czy porad prawnych. Ustawy i przepisy zmieniają się szybko, więc informacje zawarte w niniejszym dokumencie mogą nie być kompletne i aktualne. Proszę skontaktować się z profesjonalnym doradcą przed podjęciem jakichkolwiek działań na podstawie zawartych informacji. Opublikowany luty 2015.



14



23



3

## NUMER 5 2015



4



16



12

7

## Szanowni Państwo

To już piąty numer RB Magazine! Przede wszystkim, chcielibyśmy się pochwalić – zajęliśmy drugie miejsce w rankingu Book of Lists 2015! Ponadto, znajdujemy się wśród 50 największych kancelarii prawnych w Polsce! Dziękujemy Państwu za to, że nieustannie obdarzacie nas swoim zaufaniem

W tym miesiącu czeka na Państwa wiele interesujących artykułów z zakresu podatków, prawa oraz optymalizacji, która po raz pierwszy gości jako osobny dział na naszych łamach. Głównym tematem numeru, a zarazem możliwością, jaką przed Państwem otwieramy, jest otrzymanie przez Russell Bedford Akademia tytułu ITAF Training Provider. Więcej na ten temat, znajdą Państwo na stronie czwartej.

W dziale podatkowym, czeka na Państwa artykuł dotyczący zmian w progach dla dokumentacji podatkowych, czy artykuł poruszający zagadnienie opodatkowania zagranicznych spółek. W dziale tym, polecamy

również tekst Bożeny Zawiszy, który omawia kwestię bonusów z kart płatniczych (tzw. cashback).

Mamy zaszczyt również zaprosić Państwa na „Letnią szkołę Russell Bedford”, podczas której oferuje szkolenia wyjazdowe do najlepszych ośrodków wypoczynkowych zarówno w kraju, jak i poza jego granicami.

Co jeszcze w tym numerze? Z rubryce „Optymalizacja” - nowe kierunki międzynarodowego planowania podatkowego oraz należności licencyjne. Kontynuujemy również cykl artykułów, dotyczących odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółek. Tekst ten znajdą Państwo w dziale „Prawo”.

Polecam



Angelika Kozłowska  
Redaktor naczelna

### MAJ NR 05 (05) 2015

RB Magazine  
ul. Marynarska 11, 02-674 Warszawa  
tel. 22 276 61 84  
[www.russellbedford.pl/pl/glowna/o-nas/rb-magazine](http://www.russellbedford.pl/pl/glowna/o-nas/rb-magazine)

Wydawca



Redaktor Naczelna  
Angelika Kozłowska  
[angelika.kozlowska@russellbedford.pl](mailto:angelika.kozlowska@russellbedford.pl)

Reklama  
e-mail: [marketing@russellbedford.pl](mailto:marketing@russellbedford.pl)

Projekt i skład  
PDWA Interactive Agency  
ul. Banderii 4 lok. 321  
01-164 Warszawa  
[www.pdwa.pl](http://www.pdwa.pl)

## 2 miejsce Russell Bedford w rankingu Book of Lists 2015

RUSSELL BEDFORD PO RAZ KOLEJNY ZNAŁO SIĘ POŚRÓD FIRM WYRÓŻNIONYCH W COROCZNYM RANKINGU BOOK OF LISTS, DZIĘKI CIĄGŁEMU ROZWOJOWI I DOSKONALENIU NASZYCH USŁUG, MOŻEMY POCHWAŁIĆ SIĘ CORAZ LEPSZĄ POZYCJĄ W RANKINGU. SPRAWDŹ, NA KTÓRYCH POZYCJACH PLASUJEMY SIĘ W TYM ROKU.

Od lat odnotowujemy intensywny wzrost nie tylko w obszarze finansowym lecz także w zakresie zasobów ludzkich. Dążymy do zwiększenia udziału na rynku polskim oferując usługi na najwyższym poziomie, jednocześnie dbając o najwyższy standard usług.



*„BARDZO DZIĘKUJEMY WSZYSTKIM NASZYM KLIENTOM, JESTEŚMY W PEŁNI ŚWIADOMI, ŻE OBECNOŚĆ W RANKINGU WYNIKA Z SZANSY JAKĄ PAŃSTWO NAM DAJĄ.”*

## Russell Bedford wśród 50 największych kancelarii prawnych w Polsce w 2015 r.



*BARDZO DZIĘKUJĘ WSZYSTKIM NASZYM KLIENTOM, ZA UMOŻLIWIENIE NASZEJ KANCELARII ZNALEZIENIA SIĘ WŚRÓD TEGO GRONA.*

Kancelaria Prawna Russell Bedford znalazła się w tego rocznym rankingu Rzeczypospolitej wśród 50 największych kancelarii prawnych w Polsce w 2015 r. według obrotu.

Cały czas pamiętamy, że misją i celem Kancelarii Prawnej Russell Bedford jest świadczenie profesjonalnych usług prawnych na najwyższym poziomie przez zespół naszych prawników.

To dzięki tym zasadom i naszym Klientom sukcesywnie podnosimy poziom swoich usług, a co jest naturalną kolejną rzeczą także naszą pozycję w dorocznym rankingu.

# Russell Bedford Akademia otrzymała prestiżowy tytuł ITAF Training Provider

INSTITUTE OF INTERNATIONAL TAX ACCOUNTING AND FINANCE (ITAF) POWSTAŁ W EDYNBURGU. INSTYTUT ZAJMUJE SIĘ KSZTAŁCENIEM PROFESJONALISTÓW Z DZIEDZIN PODATKÓW, PRAWA I FINANSÓW, OFERUJĄC PROGRAM MIĘDZYNARODOWYCH KWALIFIKACJI ZAWODOWYCH I DOBRYCH PRAKTYK W ZAKRESIE CEN TRANSFEROWYCH, PLANOWANIA PODATKOWEGO I RESTRUKTURYZACJI PRZEDSIĘBIORSTW. ITAF TO PRĘŻNA MIĘDZYNARODOWA ORGANIZACJA, OBECNIE SKUPIAJĄCA CZŁONKÓW ORAZ STUDENTÓW Z KAŻDEGO KONTYNETU.



## WOJCIECH OŚKA

Partner Zarządzający odpowiedzialny za Departament Marketingu i Szkoleń. Od 2013 roku związany z kancelarią Russell Bedford Poland. W latach 2005 – 2013 podczas współpracy z BDO uczestniczył w kreowaniu wizerunku, jednej z wiodących firm audytorsko-konsultingowych, w zakresie rozwoju usług szkoleniowych jak i wizerunku całej grupy, pełniąc m.in. funkcję kierownika działu sprzedaży oraz osoby odpowiedzialnej za projektowanie i realizacji materiałów promocyjnych, w tym sieci stron www.





**THE INSTITUTE OF INTERNATIONAL  
TAX ACCOUNTING AND FINANCE**

Certyfikaty ITAF są cenione przez pracodawców na całym świecie. Osoby posiadające kwalifikacje ITAF to czynni zawodowo specjaliści z zakresu podatków, prawa, finansów czy rachunkowości.

Kwalifikacje ITAF to przede wszystkim praktyczne podejście do kwestii związanych z zarządzaniem przedsiębiorstwem. Program i zakres kwalifikacji stworzony został w oparciu o konsultacje z przedstawicielami międzynarodowych organizacji i w pełni odpowiada ich oczekiwaniom.

## **Dlaczego warto zdobyć certyfikat ITAF w Russell Bedford.**

Gwarantuje on:

- doświadczonych wykładowców
- sprawdzone materiały
- profesjonalną i rzetelną jakość organizacji szkoleń

### **Doświadczeni trenerzy**

Wszyscy wykładowcy Russell Bedford Akademia mają doświadczenie w prowadzeniu szkoleń wspartych metodami ITAF. Są to eksperci w swojej dziedzinie z dużym bagażem doświadczeń zdobytych podczas pracy w biznesie. Trenerzy posiadają odpowiednie, udokumentowane kwalifikacje zawodowe.

## **Dopasowane szkolenia i sprawdzone materiały**

- Nasze szkolenia są dopasowane do specyfiki omawianych kwestii.
- Oferujemy kursy w formie condensed – łączącej naprzemiennie część teoretyczną z praktyczną
- Przygotowane przez nas kursy są optymalne pod kątem czasu trwania, składają się z pracy w grupie oraz przygotowania indywidualnego każdego z uczestników

## **Profesjonalna i rzetelna jakość organizacji szkoleń**

Koordynatorzy szkoleń w ramach certyfikacji ITAF, za każdym razem służą pomocą, a ich bogate doświadczenie jest gwarantem rzetelnej i profesjonalnej organizacji każdego z modułów.

## **CERTYFIKOWANY KURS SPECJALISTY W ZAKRESIE CEN TRANSFEROWYCH W UJĘCIU MIĘDZYNARODOWYM POPARTY CERTYFIKATEM TPE®**

Cztero-modułowy kurs z zakresu dokumentacji podatkowych, polityki cen transakcyjnych oraz wytycznych OECD dla przedsiębiorstw wielonarodowych poparte certyfikatem TPE®



**TPE**

International Certified  
Transfer Pricing Expert

Certyfikowane warsztaty praktyczne dla osób odpowiedzialnych za sporządzenia dokumentacji podatkowych cen transakcyjnych pomiędzy podmiotami powiązаныmi w międzynarodowych i krajowych grupach kapitałowych poparte certyfikatem TPE®.

### **Program kursu:**

#### **Moduł I**

- Wytyczne OECD dotyczące przedsiębiorstw międzynarodowych w zakresie sporządzania dokumentacji podatkowej cen transakcyjnych
- Planowane zmiany polskich przepisów dot. cen transakcyjnych od 1 stycznia 2016 r.
- Nowe wymogi dotyczące sporządzania dokumentacji podatkowej obowiązujące od 1 stycznia 2015 r.
- Nowe przepisy przeciwdziałające przerzu-

caniu dochodów do kontrolowanych spółek zależnych

- Klauzula obejścia prawa podatkowego od 1 stycznia 2015 r. / 1 stycznia 2016 w polskim prawie podatkowym
- Podsumowanie zmian regulacji w zakresie sporządzania dokumentacji podatkowej, które weszły w życie 18 lipca 2013 r.
- Dokumentacja podatkowa
- Preferowane metody szacowania cen – ogólne założenia
- Ryzyko przerzucenia dochodów pomiędzy podmiotami powiązаныmi

#### **Moduł II**

- Case Study – sporządzenie dokumentacji podatkowej transakcji towarowych w ramach grupy kapitałowej
- Przygotowanie wzorcowej dokumentacji podatkowej
- Metodologia sporządzenia dokumentacji podatkowej
- Sprzedaż towarów / produktów podmiotom powiązаныmi
- Zakup towarów / produktów w ramach grupy
- Metody zysku transakcyjnego jako metody „nietradycyjne” w zakresie kalkulacji wartości transakcji
- Benchmark – analiza ekonomiczna marż podmiotów konkurencyjnych

#### **Moduł III**

- Analiza porównawcza

- Case Study – transakcje usługowe w ramach grupy kapitałowej
- Zakup / sprzedaż usług „materialnych” pomiędzy podmiotami powiązаныmi
- Wspólne porozumienia konsorcjalne / wspólne umowy inwestycyjne / wspólne przedsięwzięcia
- Umowy spółek osobowych w działalności gospodarczej
- Case Study - Zakup usług materialnych od podmiotów powiązаныmi

#### **Moduł IV**

- Szczególne metody ustalania wartości rynkowej przedmiotu transakcji
- Usługi finansowe w ramach grupy
- Usługi niematerialne w ramach grupy
- Wartości niematerialne i prawne w grupach kapitałowych
- Ocena transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi
- APA – Advanced Pricing Agreement
- Postulat dotyczący wprowadzenia zasady Dobrych Praktyk w zakresie postępowań kontrolnych prowadzonych przez organy skarbowe
- Zasady dobrych praktyk ITAF (The Institute of Tax Accounting and Finance) dotyczące sporządzania dokumentacji podatkowych cen transakcyjnych oraz postępowania w zakresie wykazania wartości rynkowej transakcji

**SPRAWDŹ SZCZEGÓŁY W SEKCJI SZKOLENIA - ZAKŁADKA CERTYFIKACJE,  
NA NASZEJ STRONIE WWW.RUSSELLBEDFORD.PL**



## Niższe progi dla dokumentacji podatkowych już od 2016 r.

PROJEKT NOWELIZACJI USTAW O PODATKACH DOCHODOWYCH, PRZEDSTAWIONY PRZEZ MINISTRA FINANSÓW W DNIU 27 KWIEŃNIA 2015 R. PRZEWIDUJE WPROWADZENIE ZNACZĄCYCH ZMIAN W ZAKRESIE DOKUMENTACJI TRANSAKCYJ MIĘDZY PODMIOTAMI POWIĄZANYMI. USTAWA UCHYLA DOTYCHCZASOWE PROGI OKREŚLAJĄCE OBOWIĄZEK PRZYGOTOWYWANIA DOKUMENTACJI. W ZAMIAN WPROWADZA ZAŚ ZUPEŁNIE NOWE REGULACJE.



### MARTYNA KALITA

Konsultant z Departamencie Doradztwa Podatkowego. Od 2015 r. związana z kancelarią Russell Bedford Poland. W latach 2012 - 2015 zdobywała doświadczenie w wewnętrznym dziale podatkowym jednej z największych firm budowlanych. Absolwentka prawa oraz podyplomowych studiów z zakresu prawa podatkowego. Specjalizuje się w prawie podatkowym, głównie w obszarze podatku VAT i CIT.

Planowane zmiany obejmują podmioty, których przychody lub koszty w rozumieniu ustawy o rachunkowości przekroczą równowartość 2 mln euro w skali roku. Zgodnie nowym brzmieniem ustaw, podmioty te będą obowiązane do sporządzania dokumentacji podatkowej transakcji zawieranych z podmiotami powiązаныmi oraz innych zdarzeń ujętych w księgach rachunkowych, których warunki zostały ustalone z podmiotami powiązаныmi.

Co więcej, obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej będzie dotyczył również kolejnego roku podatkowego, bez względu na wysokość osiągniętych przychodów lub poniesionych kosztów.

Dodatkowo zmiany dotyczą także zakresu przygotowywanej dokumentacji. Warto zauważyć, że projekt przewiduje nawet trzystopniowy charakter dokumentacji:

- Local file (dokument lokalny) – odnoszący się do podmiotów, których przychody lub koszty w rozumieniu ustawy o rachunkowości przekroczą równowartość 2 mln euro w danym roku podatkowym. Lokal file zawierać będzie szczegółowe informacje dotyczące zawieranych transakcji, m.in. opis warunków transakcji, algorytm kalkulacji rozliczeń dotyczących transakcji;
- Master file (dokument grupowy) – odnoszący się do podmiotów, których przychody lub koszty w rozumieniu ustawy o rachunkowości przekroczą równowartość 20 mln euro w danym roku podatkowym. Master file zawierać będzie informacje dotyczące całej grupy, m.in. przyjętą politykę cen transakcyjnych, strukturę organizacyjną grupy, sprawozdanie skonsolidowane podmiotów tworzących grupę.

Obowiązek przygotowania master file nie zwalnia z przygotowania local file.

- Domestic file (dokument krajowy) - odnoszący się do podmiotów, których przychody w rozumieniu ustawy o rachunkowości przekroczą równowartość 750 mln euro w danym roku podatkowym. Domestic file obejmował będzie raportowanie według kraju.

Projekt ustaw jest w tej chwili na etapie konsultacji. Należy podkreślić, iż planowany termin wejścia w życie nowelizacji w zakresie dokumentacji podatkowych to 1 stycznia 2016 r. Warto zatem już teraz poddać analizie obowiązki prawnopodatkowe, jakie będą się wiązać z wprowadzeniem nowych regulacji. Na tym gruncie warto także rozważyć aktualizację lub przegląd polityki cen transakcyjnych stosowanej w ramach całej grupy.



## NSA potwierdza, że bonus z kart płatniczych (tzw. cashback) to sprzedaż premiowa

27 MARCA 2015 R. PRZED NACZELNYM SĄDEM ADMINISTRACYJNYM W SPRAWIE O SYGN. AKT II FSK 2758/14 ZAPADŁ WYROK ROZSTRZYGAJĄCY SPÓR O OPODATKOWANIE NAGRÓD WYPŁACANYCH UŻYTKOWNIKOM KART PŁATNICZYCH. POTWIERDZIŁ, ŻE WYPŁATY BYŁY ZWIĄZANE ZE SPRZEDAŻĄ PREMIOWĄ.

Cashback (zwany też „money back”) jest obecnie bardzo popularną usługą polegającą na tym, że bank zwraca swojemu klientowi określony procent wydatków, które zostały przez niego opłacone przy użyciu karty.

Kwestia opodatkowania premii pieniężnych wypłacanych przez banki w ramach promocji produktów bankowych takich jak rachunki bankowe czy karty kredytowe do niedawna budziła kontrowersje. Wynikało to przede wszystkim z tego, że przepis art. 21 ust. 1 pkt 68 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: ustawa o PIT), posługuje się nieostrym pojęciem „nagrody związane z sprzedażą premiową”.

Sprawa rozpatrywana przez NSA dotyczyła banku, który oferował programy premiowe stałym klientom, korzystającym z jego kart debetowych i kredytowych. Za każdą transakcję bezgotówkową otrzymywali oni premię w formie bezpośredniego zwrotu pieniędzy na konto.

Bank wystąpił do ministra finansów o wydanie interpretacji indywidualnej, pytając czy takie świadczenia można uznać za nagrody związane ze sprzedażą premiową w rozumieniu art. 21 ust. 1 pkt 68 ustawy o PIT. Dzięki temu byłyby one zwolnione z podatku do wysokości 760 zł.

Zdaniem banku takie przysporzenie po stronie klienta należy traktować jako wypłacaną premię osiągniętą w ramach sprzedaży premiowej, której wartość do kwoty 760 zł korzysta natomiast ze zwolnienia z podatku dochodowego.

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 68 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zwalnia się od podatku m.in. otrzymane nagrody związane ze sprzedażą premiową towarów lub usług - jeżeli jednorazowa wartość tych nagród nie przekracza kwoty 760 zł.

Minister finansów w wydanej interpretacji uznał, że z nagrodą związaną ze sprzedażą premiową mamy do czynienia wówczas, gdy dochodzi do zawarcia umowy sprzedaży, czyli przeniesienia własności rzeczy. Tymczasem umowa korzystania z karty kredytowej nie jest tożsama z umową sprzedaży. Bank, zawierając umowę rachunku karty kredytowej, nie przenosi na klienta własności rzeczy, a jedynie świadczy usługi. Zdaniem ministra, art. 21 ust. 1 pkt 68 odnosi się wyłącznie do nagród związanych ze sprzedażą rzeczy, a nie usług. W związku z powyższym, zdaniem organu podatkowego, w sytuacji gdy podatnik otrzymuje od banku zwrot części pieniędzy wydanych na zakupy, powinien go opodatkować. Dla banków prowizja cashback stanowi przychód z innych źródeł, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 ustawy o PIT.

Podobne stanowisko także zajęli m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z dnia 20 grudnia 2012 roku (sygn. IPPB2/415-810/12-4/JG) oraz Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji z dnia 12 lutego 2013 roku (ILPB2/415-1025/12-

2/TR).

W omawianej sprawie bank zaskarżył interpretację do WSA, gdyż nie zgadzał się z ministrem, że sprzedaż premiowa dotyczy wyłącznie towarów, a nie usług.

WSA przyznał rację skarżącemu i orzekł, że art. 21 ust. 1 pkt 68 może mieć zastosowanie także do zwrotu kwot na rachunek bankowy. Zdaniem sądu minister finansów w sposób nieuprawniony zawęził pojęcie sprzedaży premiowej wyłącznie do sprzedaży towarów.

WSA podkreślił, że organ wydający interpretację błędnie zdefiniował pojęcie „sprzedaży” odnosząc się do przepisów Kodeksu cywilnego. Sąd wskazał, że oparcie się tutaj na definicji z Kodeksu cywilnego nie było trafne. Sama ustawa podatkowa mówi bowiem o sprzedaży towarów i usług. Podobnie jest na gruncie ustawy o VAT.

Zdaniem WSA, skoro w podatku dochodowym ustawodawca dopuszcza możliwość uzyskania przychodu ze sprzedaży usług, to nie ma żadnych prawnych i racjonalnych podstaw, by twierdzić, iż sprzedaż premiowa może być łączona tylko ze sprzedażą rzeczy, czyli z wykluczeniem sprzedaży usług.

Ze względu na błędne zdefiniowanie przez organ interpretacyjny „sprzedaży premiowej” sąd wskazał, że organ winien wydać kolejną interpretację, w której sprzedaż usług będzie traktowana jako sprzedaż premiowa i na tej podstawie powinien odnieść się do stanowiska wnioskodawcy dotyczącego możliwości zastosowania zwolnienia z podatku dochodowego.

NSA zgodził się z wyrokiem sądu I instancji, oddalając skargę kasacyjną. Zdaniem sądu kasacyjnego, definicji pojęć należy w pierwszej kolejności szukać w przepisach prawa podatkowego, a nie innych ustaw.

Co prawda w wyrokach nie wskazano wprost, czy w opisanej sytuacji będzie można zastosować wskazane zwolnienie wynikające z art. 21 ust. 1 pkt 68 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Niemniej jednak, zastosowanie zwolnienia w takim przypadku wydaje się być oczywiste.

Należy zatem spodziewać się wydania nowej interpretacji uwzględniającej stanowisko NSA



### BOŻENA ZAWISZA

Młodszy konsultant podatkowy. Od początku 2013 roku związana z kancelarią Russell Bedford Poland (biuro Katowice). Oprócz wykształcenia prawniczego posiada wiedzę w zakresie zarządzania przedsiębiorstwem. Specjalizuje się w prawie cywilnym i prawie podatkowym. Autorka artykułów o tematyce prawopodatkowej.

## Dochody zagranicznych spółek nie zawsze opodatkowane

OD 1 STYCZNIA 2015 R. DO USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH ORAZ USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH ZOSTAŁY WPROWADZONE REWOLUCYJNE I BUDZĄCE WIELE KONTROWERSJI, ZARÓWNO WŚRÓD PRZEDSIĘBIORCÓW, JAK I DORADCÓW PODATKOWYCH ZMIANY ZWIĄZANE Z OPODATKOWANIEM DOCHODÓW ZAGRANICZNYCH SPÓŁEK KONTROLOWANYCH (ANG. CONTROLLED FOREIGN COMPANY – CFC). JEDNAKŻE, W ŚWIETLE PIERWSZYCH INTERPRETACJI INDYWIDUALNYCH W ZAKRESIE OPODATKOWANIA CFC, KORZYSTNYCH DLA PODATNIKÓW, NALEŻY ZAUWAŻYĆ, IŻ DOKONYWANIE PRZEZ POLSKICH PRZEDSIĘBIORCÓW ZAGRANICZNYCH INWESTYCJI NIE ZAWSZE BĘDZIE WIĄZAĆ SIĘ Z POWSTANIEM DODATKOWYCH OBCIĄŻEŃ PODATKOWYCH.



### RAFAŁ DĄBROWSKI

Manager w Departamencie Doradztwa Podatkowego. Doradca Podatkowy nr 12498. Od 2013 roku związany z kancelarią Russell Bedford Poland, pełniąc funkcję osoby zarządzającej Departamentem Doradztwa Podatkowego. Specjalizuje się w prawie podatkowym. Autor artykułów o tematyce prawno-podatkowej publikowanych na branżowych portalach internetowych. Posiada wykształcenie z zakresu prawa podatkowego.

Należy przypomnieć, iż celem nowelizacji ustaw o podatkach dochodowych w zakresie wprowadzenia regulacji dotyczących CFC jest ograniczenie zjawiska unikania opodatkowania przy wykorzystywaniu mechanizmu „przerzucania” dochodu do podmiotów zlokalizowanych w jurysdykcjach o preferencyjnych reżimach podatkowych (np. Cypr). Z kolei o uznaniu danego podmiotu za CFC decydują następujące kryteria:

- kraj (terytorium) siedziby / miejsca zarządu zagranicznego podmiotu;
- stopień powiązania tego podmiotu z polskim rezydentem podatkowym, wynikający z udziału polskiego rezydenta w jego kapitale, w prawach głosu w jego organach kontrolnych lub stanowiących lub w prawie do udziału w zysku zagranicznej jednostki;

- stawka podatku dochodowego obowiązującego w państwie rezydencji podatkowej zagranicznego podmiotu oraz rodzaj przychodów uzyskiwanych przez tenże podmiot.

Pierwsza interpretacja Ministra Finansów w zakresie CFC z dnia 8 stycznia 2015 r. (sygn. IPPB5/423-1082/14-2/AM) została wydana w związku z zapytaniem polskiej spółki, będącej jedynym wspólnikiem spółki prawa szwedzkiego, której celem jest pozyskiwanie finansowania m.in. poprzez emisję euroobligacji na rynkach międzynarodowych oraz zaciąganie i udzielanie pożyczek. Spółka szwedzka dokonała emisji transzy euroobligacji, notowanych na luksemburskiej giełdzie, natomiast środki uzyskane z emisji euroobligacji zostały pożyczone wnioskodawcy. Jedynym źródłem przychodów tej spółki są przychody z udzielonej na rzecz pol-

skiej spółki pożyczki, które podlegają w Szwecji opodatkowaniu stawką 22% i jednocześnie nie korzystają ze zwolnienia lub wyłączenia z opodatkowania podatkiem dochodowym w Szwecji.

W wydanej interpretacji organ podatkowy przychylił się do stanowiska podatnika i potwierdził, iż szwedzka spółka nie stanowi dla wnioskodawcy CFC ze względu na brak spełnienia jednego z warunków uznania spółki za CFC, tj. podlegania dochodów tzw. pasywnych (w przedmiotowej sprawie – odsetek) uzyskiwanych przez spółkę zagraniczną opodatkowaniu według stawki podatku dochodowego 14,25% lub niższej, bądź zwolnieniu lub wyłączeniu z opodatkowania. W związku z powyższym organ wskazał, iż polski podatnik nie ma obowiązku ewidencjonowania zdarzeń zaistniałych w spółce szwedzkiej w ewidencji odrębnej od rachunkowej, jak również nie ma obowiązku

składania odrębnego zeznania podatkowego o wysokości dochodu ze spółki szwedzkiej. Natomiast ma obowiązek uwzględnienia tej spółki w rejestrze zagranicznych spółek.

Stanowisko podatnika w zakresie CFC zostało częściowo potwierdzone także w interpretacji indywidualnej z dnia 3 lutego 2015 r. (sygn. IPPB5/423-1079/14-2/AM), wydanej na wniosek polskiego podatnika posiadającego oddział operacyjny w Pakistanie, za pośrednictwem którego są prowadzone prace poszukiwawcze i wydobywcze na terytorium Pakistanu. Oddział ten osiąga przychody z tytułu sprzedaży wydobywanego gazu i jednocześnie, ze względu na rozliczenie wcześniejszych nakładów inwestycyjnych, obecnie realizuje straty, nie udziela pożyczek ani poręczeń lub gwarancji, natomiast może uzyskiwać przychody w postaci odsetek od bieżącego rachunku bankowego. Stawka opodatkowania podatkiem dochodowym w Pakistanie wynosi 40%, natomiast w stosunku do oddziału nie mają zastosowania zwolnienia lub wyłączenia z opodatkowania podatkiem dochodowym.

Organ uznał, iż zagraniczny oddział wnioskodawcy nie będzie stanowić dla niego CFC, ze względu na brak spełnienia warunku podlegania opodatkowaniu preferencyjną w - stosunku do polskiej - stawką podatku dochodowego od osób prawnych, bądź zwolnieniu lub wyłączeniu z opodatkowania. Natomiast, warto zwrócić uwagę na fakt, iż organ nie zgodził się z podatnikiem co do kwalifikacji odsetek od bieżącego rachunku bankowego na gruncie regulacji o CFC i uznał, iż pojęcie „odsetek i pożytków od wszelkiego rodzaju pożyczek” użyte w art. 24a ust. 3 pkt 3 lit. b) ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych należy odnosić nie tylko do umów pożyczki sensu stricto, lecz także do innych transakcji wszelkiego rodzaju, które w swojej istocie zbliżone są do instytucji pożyczki, a więc do wszelkich sytuacji, w których występuje czynność mająca charakter pożyczki, czyli przekazanie kapitału z obowiązkiem jego zwrotu, za które pobiera się wynagrodzenie w postaci odsetek, co dotyczy także uzyskiwania odsetek od bieżącego rachunku bankowego.



## Interpretacje indywidualne na nowych zasadach od 1 lipca 2015 r.

OD 1 LIPCA BR. ZMIANIE ULEGNĄ ZASADY WYDAWANIA INTERPRETACJI INDYWIDUALNYCH PRAWA PODATKOWEGO W ZAKRESIE WŁAŚCIWOŚCI MIEJSCOWYCH ORGANÓW WYDAJĄCYCH INTERPRETACJE ORAZ WZORY WNIOSKÓW O WYDANIE INDYWIDUALNEJ INTERPRETACJI PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO. OD TEJ DATY WSZYSTKIE WNIOSKI POWINNY BYĆ SPORZĄDZANE ZGODNIE Z NOWYM WZOREM FORMULARZA ORAZ KIEROWANE DO DYREKTORA IZBY SKARBOWEJ WŁAŚCIWEGO NIE TYLKO ZE WZGLĘDU NA SIEDZIBĘ WNIOSKODAWCY ALE RÓWNIEŻ WŁAŚCIWEGO RZECZOWO.

Należy przygotować się na to, że w już za niespełna 2 miesiące wnioski o interpretacje dotyczące tzw. podatków „nizowych” tj. akcyzy, podatku od czynności cywilnoprawnych, podatku od spadków i darowizn oraz podatku od gier, będzie można złożyć wy-

łącznie do dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie lub Katowicach, z tym że jedynie mieszkańcy województwa mazowieckiego lub mieszkający poza terytorium Polski będą mogli wniosek ten złożyć do dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie. Natomiast jeśli chodzi

o wnioski dotyczące VAT i PIT to bez zmian, właściwość będzie należała do Dyrektorów Izb Skarbowych w Warszawie, Bydgoszczy, Poznaniu, Łodzi i Katowicach. W zakresie CIT Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi straci możliwość wydawania interpretacji.



Co istotne, o ile w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych i prawnych oraz VAT-u w razie problemów z ustaleniem właściwości miejscowej wnioski o interpretacje powinny być kierowane do izby warszawskiej, to w przypadku podatków „niszowych” właściwym adresem dla wniosków bez właściwości miejscowej będą Katowice.

Zmiany wynikające z rozporządzenia to pierwszy etap reformy Krajowej Informacji Podatkowej, którą ma wprowadzić ustawa o administracji podatkowej (projekt ustawy jest po pierwszym czytaniu w Sejmie).

Duże znaczenie ma także rozporządzenie resortu finansów, które wprowadzi również z dniem 1 lipca br., nowy wzór wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej (ORD-IN) oraz nowe regulacje dotyczące zasad uiszczania opłat za wydanie interpretacji. Opłaty za wydanie interpretacji będzie można wpłacać jedynie na rachunek bankowy właściwego organu, w związku z czym zrezygnowano z kasowej obsługi opłat od wniosków. Wysokość opłat nie ulegnie jednak zmianie.

W praktyce powyższe zmiany oznaczają, że wnioskodawca będzie musiał każdorazowo dokładnie przeanalizować zakres przedmiotowy wniosku a następnie sprawdzić do którego Dyrektora Izby Skarbowej powinien skierować wniosek.

Przykładowo, wnioskodawca złożonego jeszcze 30 czerwca 2015 r., mający

siedzibę w Wałbrzychu, bez względu na zakres przedmiotowy wniosku powinien go skierować do Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu. Z kolei zgodnie z nowymi przepisami wnioskodawca powinien skierować wniosek w zależności od jego zakresu do Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku od towarów i usług, bądź też do Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych oraz pozostałych podatków.

Z jednej strony jak podkreśla MF zaproponowane zamiany mogą przyczynić się do poprawy jakości wydawanych interpretacji. Z drugiej jednak strony ścisła specjalizacja Biur Krajowej Informacji Podatkowej może znacznie utrudnić uzyskanie kompleksowego stanowiska w kwestiach dotyczących oceny na gruncie kilku podatków, złożonego stanu faktycznego czy też zdarzenia przyszłego, co w praktyce nie jest rzadkością.

W związku z powyższym nie można wykluczyć, że zaproponowane regulacje spowodują efekty przeciwne do zamierzonych przez MF, zwłaszcza w przypadku pytań dotyczących złożonych kwestii wnioskodawcy mogą być narażeni na uzyskanie niespójnych ze sobą interpretacji jak również będą musieli zaakceptować znaczne wydłużenie procesu uzyskanego wyczerpującego stanowiska MF w związku z koniecznością występowania kolejno po interpretacje oddzielnie dla każdego podatku.

ZMIANY WYNIKAJĄCE  
Z ROZPORZĄDZENIA  
TO PIERWSZY ETAP REFORMY  
KRAJOWEJ INFORMACJI  
PODATKOWEJ, KTÓRĄ MA  
WPROWADZIĆ USTAWA  
O ADMINISTRACJI  
PODATKOWEJ (PROJEKT  
USTAWY JEST PO PIERWSZYM  
CZYTANIU W SEJMIE).



### BOŻENA ZAWISZA

Młodszy konsultant podatkowy. Od początku 2013 roku związana z kancelarią Russell Bedford Poland (biuro Katowice). Oprócz wykształcenia prawniczego posiada wiedzę w zakresie zarządzania przedsiębiorstwem. Specjalizuje się w prawie cywilnym i prawie podatkowym. Autorka artykułów o tematyce prawnpodatkowej.

## Szkolenia wyjazdowe

Szkolenia wyjazdowe proponowane są wymagającym firmom, które oprócz nabycia praktycznej wiedzy z zakresu aktualnych przepisów i zmian w podatkach, kadr i płac, prawie czy rachunkowości, chcą zapewnić swoim pracownikom możliwość regeneracji i nabrania sił do dalszej owocnej pracy.

Zapraszamy na szkolenie organizowane przez Russell Bedford Poland Akademia w miejscowościach wypoczynkowych w tym, w samym sercu Cypru.



NAJLEPSZE SZKOLENIA  
WYJAZDOWE CECHUJĄ SIĘ  
IDEALNYM ZBALANSOWANIEM  
NABYCIA PRAKTYCZNYCH  
UMIEJĘTNOŚCI I WIEDZY,  
ODPOCZYNKU PRZY OPTYMALNYCH  
KOSZTACH DLA PRZEDSIĘBIORSTWA

Szkolenia wyjazdowe organizowane są w najlepszych ośrodkach wypoczynkowych w Polsce i za granicą, które oferują szereg dodatkowych atrakcji relaksacyjnych jak SPA, baseny, termy, jak również atrakcji stricte dla aktywnych osób: golf, nauka jazdy konno, wycieczki objazdowe. Jednocześnie prowadzący nasze szkolenia to pracownicy Russell Bedford, którzy na codzień zajmują się problemami naszych klientów związanymi z podatkami i prawem, a nie teoretycy prowadzący jedynie szkolenia. Zachęcamy do korzystania z naszych szkoleń wyjazdowych.



## Najbliższe szkolenia wyjazdowe – Letnia szkoła Russell Bedford



Organizator zastrzega, że ze względów losowych lub dbając o dobro i wygodę klientów, może zmienić hotel w którym odbędzie się szkolenie na identyczny lub wyższy standard.

- **Letnie warsztaty z MS Excel z elementami VISUAL BASIC**  
8 lipca - 10 lipca 2015, Gdynia, Hotel Nadmorski  
Janusz Gach  
Cena promocyjna: 1899 zł + VAT
- **Letni przegląd podatkowy 2015 – VAT, CIT i Ordynacja Podatkowa po zmianach**  
15 lipca - 17 lipca 2015, Sopot, Villa Baltica  
Anna Bryńska  
Cena promocyjna: 1799 zł + VAT
- **Letnie warsztaty rozliczania płac i zasiłków – urlopy, inne nieobecności, potrącenia komornicze i korekty na liście płac**  
15 lipca - 17 lipca 2015, Sopot, Villa Baltica  
Anna Kopyś  
Cena promocyjna: 1799 zł + VAT
- **Restrukturyzacja grup kapitałowych – wybrane aspekty prawne, podatkowe i bilansowe**  
15 lipca - 17 lipca 2015, Sopot, Villa Baltica  
dr Andrzej Dmowski  
Cena promocyjna: 1799 zł + VAT
- **Dokumentacja podatkowa w praktyce – letnie warsztaty z zakresu cen transferowych na Cyprze**  
26 lipca - 3 sierpnia 2015, Larnaka (Cypr), Hotel Palm Beach  
dr Andrzej Dmowski  
Cena promocyjna: 4799 zł + VAT
- **Letnie warsztaty międzynarodowe planowanie podatkowe na Cyprze**  
26 lipca - 3 sierpnia 2015, Larnaka (Cypr), Hotel Palm Beach  
dr Rafał Nawrot  
Cena promocyjna: 4799 zł + VAT





## Nowe kierunki międzynarodowego planowania podatkowego

W OSTATNICH LATACH CYPR ORAZ ZJEDNOCZONE EMIRATY ARABSKIE (DALEJ: ZEA) BYŁY JEDNYMI Z BARDZIEJ ROZPOWSZECHNIONYCH KIERUNKÓW OPTYMALIZACYJNYCH. JEDNAKŻE, W OSTATNIM CZASIE CORAZ WIĘKSZĄ POPULARNOŚCIĄ CIESZY SIĘ LIBAN. JEST TO KONSEKWENCJA ZMIANY POLSKO-CYPRYSKIEJ UMOWY O UNIKANIU PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA ORAZ UMOWY O UNIKANIU PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA ORAZ LOKALNYCH REGULACJI ZEA

Podstawowym mechanizmem optymalizacyjnym w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania z Cyprzem oraz ZEA przed zmianami, była wypłata wynagrodzenia z tytułu pełnienia funkcji członka zarządu w spółce (tzw. wynagrodzenie dyrektorskie), które jest zwolnione z opodatkowania zarówno w Polsce, jak i w państwie źródła.

Poszukując nowych rozwiązań przy zastosowaniu tego właśnie mechanizmu, należy zwrócić szczególną uwagę na Liban. Regulacje umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej pomiędzy Libanem a Polską oraz lokalne prawo Libanu jest niezwykle korzystne i spełnia oczekiwania i cele międzynarodowego planowania podatkowego, związane z wpłatą wynagrodzenia dyrektorskiego wcześniej stosowanego na Cyprze oraz w ZEA.

Na mocy art. 16 umowy polsko-libańskiej,

przychody osoby fizycznej będącej polskim rezydentem podatkowym, otrzymane jako wynagrodzenie członka zarządu spółki libańskiej, mogą być opodatkowane w Libanie. Powyższe sformułowanie jest równoznaczne z przyznaniem prawa do opodatkowania takich dochodów Libanowi, z czego Liban może, ale nie musi skorzystać.

Powyższa regulacja oznacza, iż wynagrodzenie dyrektorskie, polskiej osoby fizycznej, będącej polskim rezydentem podatkowym z tytułu pełnienia funkcji w spółce libańskiej, jest zwolnione z opodatkowania w Polsce. Istotnym jest, iż miejsce wykonywania obowiązków członka zarządu spółki libańskiej nie musi być wykonywane na terytorium Libanu.

W celu korzystania z dobrodziejstw lokalnego ustawodawstwa, niezwykle istotnym jest również dobór odpowiedniej formy

prawnej spółki. Idealnym rozwiązaniem jest założenie spółki typu SAL offshore przy której wynagrodzenie dyrektorskie z tytułu pełnienia funkcji członka zarządu podlega pod regulację polsko-libańskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, czyli jest zwolnione z opodatkowania w Polsce jak również nie podlega opodatkowaniu na terytorium Libanu.

Podsumowując, należy stwierdzić, iż Liban jest interesującym kierunkiem rozwoju planowania podatkowego, który stanowi konkurencję dla dotychczasowych rozwiązań oferowanych przez spółki cypryjskie oraz ZEA.



### MYKOLA ZEMBRA

Konsultant prawno-podatkowy. Od czerwca 2013 r. związany z kancelarią Russell Bedford Poland. Absolwent Prawa na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie. Absolwent Szkoły Prawa Ukraińskiego na WPIA UJ. Podczas studiów odbył liczne praktyki w kancelariach prawnych w Krakowie oraz na Ukrainie. Po ukończeniu studiów prawnych pracował w kancelarii prawnej w Warszawie, w której zajmował się prawem gospodarczym, ubezpieczeniowym oraz postępowaniem sądowym w sprawach cywilnych. Specjalizuje się w prawie gospodarczym spółek, podatkowym oraz postępowaniu sądowym. Posługuje się językiem angielskim, rosyjskim oraz ukraińskim wraz z terminologią prawniczą.



## Należności licencyjne

OPTIMALIZACJA OPODATKOWANIA DOCHODÓW Z NALEŻNOŚCI LICENCYJNYCH STANOWI ATRAKCYJNY MECHANIZM POZWALAJĄCY NA REDUKCJĘ OPODATKOWANIA SPÓŁKI PŁACĄCEJ TE NALEŻNOŚCI DO POWIĄZANEJ JEDNOSTKI ZAGRANICZNEJ. WYKORZYSTANIE MECHANIZMÓW NALEŻNOŚCI LICENCYJNYCH STANOWI JEDNĄ Z NAJBARDZIEJ SKUTECZNYCH ODMIAN TRANSFERU ZYSKÓW O PASYWNYM CHARAKTERZE. PRZY ZAŁOŻENIU, ŻE WARTOŚĆ NALEŻNOŚCI LICENCYJNYCH PŁACONYCH POMIĘDZY DWOMA JEDNOSTKAMI NIE ODBIEGA OD ICH WARTOŚCI RYNKOWEJ, JEST TO METODA BEZPIECZNA Z PUNKTU WIDZENIA PRAWA PODATKOWEGO.

W związku z regulacjami CFC (ang. Controlled Foreign Corporation), które weszły w życie 1 stycznia 2015 roku zmieniły się metody międzynarodowego planowania podatkowego, gdzie większego znaczenia nabrała optymalizacja podatkowa o charakterze pasywnym, w tym, w oparciu o należności licencyjne.

W ostatnich latach stosowana była międzynarodowa optymalizacja podatkowa oparta na znakach towarowych wnoszonych do spółki cypryjskiej przez ich właściciela, po czym spółka cypryjska otrzymywała należności licencyjne, które od 2013 roku w 80% korzystają ze zwolnienia z opodatkowania, natomiast pozostałe 20% opodatkowane jest lokalnym podatkiem dochodowym od osób prawnych na poziomie 12,5% (przy założeniu braku kosztów uzyskania przychodu)

Abstrahując od ewentualnej niezgodności regulacji CFC z Konstytucją RP oraz prawem międzynarodowym, mając na uwadze fakt, że zyski kontrolowanej spółki zagranicznej na gruncie obecnie obowiązujących przepisów prawa podlegają opodatkowaniu w Polsce, można zaobserwować tendencję do powrotu znaków towarowych do polskich spółek

kapitałowych.

Tendencja ta polega na aporcie znaku towarowego ze spółki zagranicznej do polskiej spółki kapitałowej i sprowadza się do amortyzacji znaku towarowego otrzymanego w aporcie od jego wartości rynkowej, przekazanej na podstawowy kapitał zakładowy spółki. Należy podkreślić, że zarówno gdy znak ten był amortyzowany u wnoszącego aport (tj. spółki zagranicznej), jak i gdy ten znak będzie amortyzowany u wnoszącego wkład zastosowanie znajdą ogólne przepisy ugod dotyczące amortyzacji.

Aby odpisy amortyzacyjne były dokonywane od całej wartości znaku, konieczne jest przekazanie całej wartości znaku towarowego noszonego aportem na podstawowy kapitał zakładowy spółki – jedynym negatywnym skutkiem tego rozwiązania jest konieczność zmiany umowy spółki a w konsekwencji zapłaty 0,5% podatku od czynności cywilnoprawnych. Pamiętać jednak należy, że w przypadku przekazania wartości aktywów wnoszonych do spółki kapitałowej na kapitał zapasowy opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych podlega jedynie zwiększenie kapitału zakładowego,

zaś część wartości aportu przekazana na kapitał zapasowy jest wolna od tego podatku.

Spółka otrzymująca aport zobowiązana będzie do określenia wartości rynkowej znaku towarowego otrzymanego aportem dla celów jego amortyzacji. Fundamentalne znaczenie dla poprawnego określenia wartości początkowej znaku, od której dokonywane będą odpisy amortyzacyjne, będzie miała wycena znaku towarowego przez niezależnego rzeczoznawcę. Organ podatkowy w zasadzie nie ma możliwości zasadnego kwestionowania sporządzonej wyceny, o ile została ona sporządzona w sposób rzetelny.

Podkreślenia wymaga, że bezsprzeczny jest fakt, iż przeniesienie praw własności składników majątkowych w drodze aportu do spółek kapitałowych stanowi jedną z form nabycia, co potwierdzają indywidualne interpretacje prawa podatkowego.



### PAULINA RUDOWICZ

Od stycznia 2014 r. związana z kancelarią Russell Bedford Poland jako młodszy konsultant prawno-podatkowy. Doświadczenie zawodowe zdobywała w dziale administracji jednej z wiodących grup medialnych oraz branży reklamowej. Aplikant I roku przy Okręgowej Izbie Radców Prawnych w Warszawie. Absolwentka Akademii Leona Koźmińskiego na kierunku prawo.



## Cykl artykułów: Odpowiedzialność za zaległości podatkowe spółek

„WŁAŚCIWY CZAS” NA ZGŁOSZENIE WNIOSKU O UPADŁOŚĆ

ZA PRZESŁANKĘ NIE POZWALAJĄCĄ NA POCIĄGNIĘCIE CZŁONKA ZARZĄDU DO ODPOWIEDZIALNOŚCI ZA ZALEGŁOŚCI PODATKOWE SPÓŁKI UZNAJE SIĘ MIĘDZY INNYMI ZGŁOSZENIE WNIOSKU O OGŁOSZENIE UPADŁOŚCI „WE WŁAŚCIWYM CZASIE”.



### KRZYSZTOF JAGODA

Młodszy konsultant podatkowy w dziale doradztwa podatkowego, aplikant adwokacki. Od 2014 r. związany z kancelarią Russell Bedford Poland. Doświadczenie zawodowe zdobywał w renomowanych kancelariach prawnych w Warszawie oraz Łodzi. Specjalizuje się w prawie podatkowym, ze szczególnym uwzględnieniem postępowań podatkowych oraz podatku od nieruchomości. Absolwent Wydziału Prawa i Administracji na Uniwersytecie Kardynała Stefana Wyszyńskiego, uczestnik studiów podyplomowych – prawo podatkowe na Uczelni Łazarskiego.

Co jednak oznacza nieostre sformułowanie zawarte w art. 116 § 1 punkt 1a Ordynacji podatkowej?

W orzecznictwie uznaje się, że „ocena, czy zgłoszenie upadłości nastąpiło we „właściwym czasie”, powinna być dokonywana w świetle przepisów dotyczących postępowania upadłościowego i układowego” (Uchwała NSA z dnia 10 sierpnia 2009 r., sygn. akt II FPS 3/09). Jednocześnie jednak, organy podatkowe często stają na restrykcyjnym stanowisku, że nie można mechanicznie przenosić unormowań prawa upadłościowego i naprawczego przy ustalaniu odpowiedzialności osoby trzeciej, a obowiązek zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości pojawia się już w momencie, gdy spółka spłaca swoje zobowiązania, także podatkowe, lecz wiadomo, że nie ureguluje ich w pełni.

W ubiegłym roku zagadnienie zostało poddane szczegółowej analizie przez Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 5 września 2014 r. (sygn. akt: I GSK 509/13) podzielił stanowisko występujące w orzecznictwie, że „właściwym czasem” w rozumieniu art. 116 § 1 pkt 1 lit. a Ordynacji podatkowej nie jest ani krótkotrwałe wstrzymanie płacenia długów na skutek przejściowych trudności, ani też całkowite zaprzestanie płacenia długów w następstwie wyzbycia się przez podmiot gospodarczy całego (lub prawie całego) majątku, lecz chwila, kiedy wiadomo już, że dłużnik nie będzie w stanie zaspokoić wszystkich swych zobowiązań. Określenie tej chwili, powinno być ujmowane elastycznie w zależności od okoliczności konkretnego wypadku. Z drugiej jednak strony, Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że

w przypadku, gdy „przyczyną ogłoszenia upadłości jest zaprzestanie płacenia długów, a nie sytuacja, w której majątek spółki nie wystarcza na zaspokojenie długów, to „właściwy czas” zgłoszenia wniosku o upadłość spółki w rozumieniu art. 116 § 1 pkt 1 lit. a Ordynacji podatkowej należy oceniać w odniesieniu do przyczyny upadłości, czyli do trwałego zaprzestania płacenia długów.”

Analiza powyższego orzeczenia wskazuje, że moment powstania obowiązku do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości, należy rozpoznawać z uwzględnieniem przepisów Ordynacji Podatkowej gdyż nabierze to istotnego znaczenia w przypadku sporu członka zarządu z organem podatkowym.

# Weksel ważny mimo braku określenia waluty

NIE POZOSTAWIA WĄTPLIWOŚCI UCHWAŁA SĄDU NAJWYŻSZEGO Z DNIA 17 KWIETNIA 2015 R. O SYGN. III CZP 11/15, KTÓREJ SKŁAD TRZYOSOBOWY PRZESĄDZIŁ, ŻE NIE POWODUJE NIEWAŻNOŚCI WEKSŁA BRAK OKREŚLENIA WALUTY W JAKIEJ MIAŁABY NASTĄPIĆ ZAPŁATA OZNACZONEJ W NIM SUMY PIENIĘŻNEJ.

Stanowisko te przedstawił Sąd Najwyższy w odpowiedzi na wątpliwość jednego z Sądów Apelacyjnych, który wystąpił z zagadnieniem prawnym. Przedmiotem wątpliwości w dokumencie wekslowym stał się brak oznaczenia nazwy waluty w jakiej ma być płatna suma wekslowa. Pomimo braku oznaczenia nazwy waluty, w osnowie weksła, w omawianym stanie faktycznym nazwa waluty znajdowała się jedynie w prawym górnym narożniku blankietu wekslowego. Sąd Apelacyjny wątpliwość co do ważności weksła opierał na przepisach art. 1 pkt 2 w zw. z art. 2 i art. 101 pkt 2 w zw. z art. 102 ustawy z dnia 28 kwietnia 1936 r. Prawo wekslowe (Dz.U. z 2012 r. poz. 1529) (dalej: PrWeksl).

Z uwagi na powagę zagadnienia, które budziło poważne wątpliwości - Sąd Apelacyjny zdecydował przedstawić tę kwestię do rozstrzygnięcia Sądowi Najwyższemu.

Weksel - z uwagi na swój wysoce sformalizowany charakter - do swej ważności wymaga spełnienia określonych przepisami prawa elementów. W przypadku weksła trasowanego obowiązkowe ele-

menty przedstawia art. 1 PrWeksl, a w przypadku weksła własnego ową kwestię reguluje art. 101 PrWeksl. Przytoczone w uzasadnieniu zagadnienia prawnego Sądu Apelacyjnego orzecznictwo oraz komentarze do ustawy Prawo wekslowe jednoznacznie wskazują podział w rozumieniu omawianego problemu.

Pierwszy pogląd doktryny i sądownictwa opowiada się za brakiem spełnienia formalnej przesłanki jaką jest określenie waluty w jakiej wyrażono sumę wekslową. Skutkuje to w ich przekonaniu nieważnością weksła, gdyż w zaistniałych okolicznościach nie może zostać traktowany jak weksel, nie spełnia bowiem w pełni jego przesłanek.

Druga grupa prezentuje pogląd wskazujący na ważność weksła mimo braku wskazania w nim nazwy waluty, motywując to rzeczywistą wolą stron stosunku wekslowego. Oznaczenie waluty znajdujące się w prawym górnym rogu weksła utwierdza w przekonaniu poprawności waluty jaka powinna pojawić się obok sumy wekslowej.

Sąd Najwyższy - po głębokiej analizie

- w wydanej uchwale podzielił stanowisko wskazujące na brak przyczyny powodującej nieważność weksła na okoliczność nie określenia w nim waluty w której ma nastąpić zapłata sumy pieniężnej. Sąd Najwyższy wyraził to w słowach: „Nie powoduje, w świetle art. 1 pkt 2 w związku z art. 2 Prawa wekslowego oraz w świetle art. 101 pkt 2 w związku z art. 102 Prawa wekslowego, nieważności weksła brak określenia waluty, w której ma nastąpić zapłata oznaczonej sumy pieniężnej, w samym poleceniu lub przyrzeczeniu zapłaty tej sumy, gdy nazwa waluty znajduje się w oznaczeniu sumy pieniężnej zamieszczonym, zgodnie z utrwaloną praktyką, w prawym górnym rogu dokumentu weksła.”

Należy pamiętać, że uchwała uzależnia ważność weksła od wskazania waluty w prawym górnym rogu.



## NIKOLA MAŁASZEWSKA

W okresie od czerwca 2009 roku do marca 2012 r. współpracowała z firmami z rynku budowlanego i farmaceutycznego w zakresie wsparcia prawno-podatkowego. Od kwietnia 2012 roku związana z kancelarią Russell Bedford Poland. Autorka artykułów o tematyce prawno podatkowej publikowanych na branżowych portalach internetowych oraz w prasie ogólnopolskiej. Specjalizuje się w prawie gospodarczym i podatkowym.

## Niepubliczne przedszkola mogą podwyższyć dotację z budżetu gminy

BIORĄC POD UWAGĘ, ŻE OBECNIE WIELE GMIN MA TRUDNOŚCI Z ZAPEWNIENIEM ODPOWIEDNIEJ ILOŚCI MIEJSC W PRZEDSZKOLACH PUBLICZNYCH, OD KILKU LAT DOŚĆ DUŻĄ POPULARNOŚCIĄ WŚRÓD PRZEDSIĘBIORCÓW CIESZY SIĘ PROWADZENIE DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ POLEGAJĄCEJ NA ŚWIADCZENIU USŁUG EDUKACYJNYCH, M.IN. NA POZIOMIE EDUKACJI PRZEDSZKOLNEJ. NIEPUBLICZNE PRZEDSZKOLA ORAZ INNE NIEPUBLICZNE FORMY WYCHOWANIA PRZEDSZKOLNEGO W POSTACI PUNKTÓW PRZEDSZKOLNYCH I ZESPOŁÓW WYCHOWANIA PRZEDSZKOLNEGO MOGĄ STANOWIĆ DLA PROWADZĄCYCH JE OSÓB ŹRÓDŁO WYSOKICH PRZYCHODÓW – ZWŁASZCZA, ŻE ZAPOTRZEBOWANIE NA PRYWATNE PRZEDSZKOLA W POLSCE ROŚNIE WPROST PROPORCJONALNIE DO POZIOMU ZAMOŻNOŚCI SPOŁECZEŃSTWA.



W celu ułatwienia przedsiębiorcom prowadzenia niepublicznych przedszkoli i innych form wychowania przedszkolnego ustawodawca przewidział udogodnienia w postaci dotacji. Zgodnie z art. 90 ust. 1 Ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (Dz.U. z 2004 Nr 256, poz. 2572, zwanej dalej „Ustawą”) dotacje z budżetu gminy otrzymują m.in. niepubliczne przedszkola, w tym niepubliczne przedszkola specjalne.

Artykuł 90 ust. 1a Ustawy precyzuje zasady określania wysokości należnej dotacji na niepubliczne przedszkole lub inną formę wychowania przedszkolnego, które prowadzą wczesne wspomaganie rozwoju dziecka, uzależniając ją od kwoty przewidzianej na jedno dziecko objęte wczesnym wspomaganie rozwoju w części oświatowej subwencji ogólnej dla danej gminy. Jednocześnie, ten sam przepis wprowadza wymóg podania przez osobę prowadzącą taką placówkę organowi właściwemu do udzielenia dotacji (wójtowi, burmistrzowi, prezydentowi miasta) planowanej liczby dzieci,

które mają być objęte wczesnym wspomaganie rozwoju, nie później niż do dnia 30 września roku poprzedzającego rok udzielenia dotacji.

Dotrzymanie terminu wskazanego w tym przepisie jest kluczowe dla otrzymania dotacji, a uchybienie może prowadzić w przyszłym roku budżetowym do odmowy udzielenia dotacji przez właściwą jednostkę samorządu terytorialnego.

Zgodnie z art. 90 ust. 2b Ustawy dotacje dla niepublicznych przedszkoli przysługują na każdego ucznia w wysokości nie niższej niż 75% ustalonych w budżecie danej gminy wydatków bieżących ponoszonych w przedszkolach publicznych w przeliczeniu na jednego ucznia, z tym że na ucznia niepełnosprawnego w wysokości nie niższej niż kwota przewidziana na niepełnosprawnego ucznia przedszkola i oddziału przedszkolnego w części oświatowej subwencji ogólnej otrzymywanej przez gminę - pod warunkiem, że osoba prowadząca niepubliczne przedszkole poda organowi właściwemu do udzie-

lania dotacji planowaną liczbę uczniów nie później niż do dnia 30 września roku poprzedzającego rok udzielenia dotacji. Skutki niedochowania tego terminu są takie same, jak w przypadku omówionym powyżej. Warto też zwrócić uwagę na fakt, że Ustawa określa jedynie dolną granicę dotacji, nie przewiduje natomiast jej górnej granicy. Jak stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w postanowieniu z dnia 14 stycznia 2009 r., sygn. akt II GPS 7/08: „(...) Dotacja może być więc ustalona w wyższej wysokości, bo ustawa określa jedynie przesłanki (podstawy) ustalenia wysokości dotacji.” Ten sam przepis stanowi, że w przypadku braku na terenie gminy przedszkola publicznego, podstawą do ustalenia wysokości dotacji są wydatki bieżące ponoszone przez najbliższą gminę na prowadzenie przedszkola publicznego. Minimalną wysokość dotacji należnych osobie prowadzącej inne formy wychowania przedszkolnego określa natomiast art. 90 ust. 2d Ustawy, zgodnie z którym osoba taka otrzymuje dotację z budżetu gminy w

wysokości nie niższej niż 40% wydatków bieżących ponoszonych na jednego ucznia w przedszkolu publicznym prowadzonym przez gminę, z tym że na ucznia niepełnosprawnego w wysokości nie niższej niż kwota przewidziana na niepełnosprawnego ucznia przedszkola i oddziału przedszkolnego w części oświatowej subwencji ogólnej otrzymywanej przez gminę. A zatem dolna granica dotacji należnych na punkty przedszkolne i zespoły wychowania przedszkolnego jest dużo niższa niż w przypadku niepublicznych przedszkoli. Podobnie jak poprzednio omawiane przepisy, ten również przewiduje obowiązek podania wójtowi, burmistrzowi albo prezydentowi miasta planowanej liczby uczniów najpóźniej do 30 września roku poprzedzającego rok udzielenia dotacji. Ponadto, analogicznie jak w przypadku dotacji dla niepublicznych przedszkoli, w razie braku na terenie gminy przedszkola publicznego podstawą do ustalenia wysokości dotacji są wydatki bieżące ponoszone przez najbliższą gminę na prowadzenie przedszkola publicznego.

Z powyższych przepisów wynika, że przyznanie przez gminę dotacji na niepubliczne przedszkole lub inną formę wychowania przedszkolnego jest jej obowiązkiem ustawowym. Wystąpienie przez właściciela takiej placówki w odpowiednim terminie z wnioskiem zawierającym wszystkie niezbędne dane, w tym planowaną liczbę uczniów, zobowiązuje gminę do wypłaty dotacji w kwocie nie niższej niż określona w ustawie.

Zdarza się jednak, że gminy zaniżają wysokość dotacji należnych niepublicznym przedszkolom lub innym formom wychowania przedszkolnego. W takiej sytuacji powstaje pytanie o prawne możliwości dochodzenia od gminy brakującej kwoty dotacji.

Obecnie w orzecznictwie nie kwestionuje się już prawa osoby prowadzącej niepubliczne przedszkole lub podobną działalność do dochodzenia roszczeń przeciwko gminie na drodze postępowania cywilnego. Jako przełomowy można określić wyrok Sądu Najwyższego z dnia 3 stycznia 2007 roku, sygn.

akt IV CSK 312/06, w którym stosunek pomiędzy osobą wnioskującą o dotację a właściwą do jej wypłaty jednostką samorządu terytorialnego został określony jako „stosunek prawny odpowiadający cechom zobowiązania w rozumieniu art. 353 § 1 k.c.” Konsekwencją takiej tezy był wniosek, zgodnie z którym wobec braku ustawowej możliwości dochodzenia roszczeń na drodze postępowania administracyjnego „uprawniony może poszukiwać ochrony prawnej tylko przed sądem powszechnym w postępowaniu cywilnym. Uchylanie się od jej udzielenia, mimo oczywistego faktu naruszenia prawa, nosi znamiona odmowy wymiaru sprawiedliwości.” W wyroku tym, Sąd Najwyższy słusznie zauważył, że od „decyzji” w przedmiocie wypłaty dotacji osobie uprawnionej nie przysługuje odwołanie w trybie przepisów normujących postępowanie administracyjne. Należy zatem stwierdzić, że „decyzja” taka nie jest decyzją w rozumieniu Kodeksu postępowania administracyjnego. Linia orzecznicza zapoczątkowana ww. wyrokiem jest aktualna i potwierdzona licznymi późniejszymi orzeczeniami: postanowieniem Sądu Najwyższego z dnia 23 października 2007 r., sygn. akt III CZP 88/07, wyrokiem sądu Najwyższego z dnia 4 września 2008 r., sygn. akt IV CSK 204/08 czy wyrokiem Sądu Najwyższego z dnia 20 czerwca 2013 r., sygn. akt IV CSK 696/12. Pogląd Sądu Najwyższego w tej kwestii podzielił też Naczelny Sąd Administracyjny, który w wyroku z dnia 17 października 2014 r., sygn. akt II GSK 1700/14 stwierdził, że „niepubliczne placówki mogą się domagać od gminy uzupełnienia zaniżonej dotacji, występując z roszczeniem przed sądem powszechnym.”

Należy wskazać, że roszczenie o wypłatę odszkodowania przedawnia się w terminie 10 lat, na co wskazał Sąd Apelacyjny w Białymstoku w wyroku z 18.04.2013 r. sygn. akt I ACa 86/13.

Ponadto należy zwrócić uwagę na treść orzeczenia Sądu Najwyższego z dnia 20 czerwca 2013 r., sygn. akt IV CSK 696/12, w którym Sąd Najwyższy odniósł się do pojęcia zawartego w przepisie art.

90 ust. 2b ustawy o systemie oświaty: „dotacje dla niepublicznych przedszkoli przysługują na każdego ucznia w wysokości nie niższej niż 75% ustalonych w budżecie danej gminy wydatków bieżących ponoszonych w przedszkolach publicznych w przeliczeniu na jednego ucznia, z tym że na ucznia niepełnosprawnego w wysokości nie niższej niż kwota przewidziana na niepełnosprawnego ucznia przedszkola i oddziału przedszkolnego w części oświatowej subwencji ogólnej (...)”. Jak zauważono wydatkami bieżącymi, o których mowa wyżej, nie mogą być w szczególności wydatki faktycznie ponoszone na funkcjonowanie przedszkoli publicznych, w tym wydatki poniesione w skali całego roku budżetowego zgodnie ze sprawozdaniem z wykonania budżetu. A zatem, wydatki bieżące powinny zostać ustalone zgodnie z treścią Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz. U. z 2014r. Nr 1053).

Jak wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 26 marca 2013r. sygn. akt II GSK 2404/11: „kwota wydatków stanowiąca podstawę obliczenia dotacji o jakiej mowa w art. 90 ust. 2b ustawy o systemie oświaty, to ogólna kwota wydatków zaplanowanych w budżecie jako tych, które są ponoszone na utrzymanie jednego ucznia w przedszkolu publicznym. Kwota ta nie podlega pomniejszeniu o sumy stanowiące równowartość dochodów przeznaczonych na pokrycie danego wydatku. Wynika to z celu zawartego w tym przepisie, skoro została tam wyrażona zasada zrównania dofinansowania ze środków budżetowych analogicznych placówek oświatowych publicznych i niepublicznych. Cel ten nie zostałby osiągnięty, gdyby placówki niepubliczne były dotowane stosownie do planowanych, niższych od rzeczywistych wydatków placówek. Regulacja zawarta w tym przepisie ma służyć temu, aby środki przeznaczane z budżetu danej gminy na bieżące utrzymanie przedszkoli niepublicznych, nie odbiegały więcej niż o 25% od środków przeznaczanych

na utrzymanie przedszkoli publicznych. Każda gmina, w ramach swoich kompetencji i możliwości może natomiast finansować przedszkola w sposób równorzędny.”

Rozstrzygnięcie organu gminy w sprawie dotacji, można też zaskarżyć w postępowaniu przed sądami administracyjnymi, w drodze skargi na tzw. inne akty lub czynności z zakresu administracji publicznej. Jak zostało to wskazane powyżej, rozstrzygnięcie w przedmiocie wypłaty dotacji nie może być uznane za decyzję administracyjną, skoro nie przysługuje od niej odwołanie. „Decyzja” taka może jednak zostać uznana za czynność z zakresu administracji publicznej, bowiem wydaje ją odpowiedni organ gminy po spełnieniu przez uprawnionego do otrzymania dotacji ustawowych przesłanek. W związku z tym należy uznać, że dopuszczalne jest wystąpienie do sądu administracyjnego ze skargą na odmowę przyznania dotacji lub przyznanie jej w zbyt niskiej kwocie. Początkowo wojewódzkie sądy administracyjne twierdziły, że na takie rozstrzygnięcie nie przysługuje skarga i konsekwentnie odrzucały skargi w tym zakresie za aprobatą Naczelnego Sądu Administracyjnego. Jednakże, w roku 2013r. stanowisko NSA uległo zmianie, tj. uznano, że żądanie dokonania kontroli sądowej czynności z zakresu administracji publicznej, dotyczącej uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa jest „czynnością z zakresu administracji publicznej” i rozpoznanie sprawy o wypłatę dotacji mieści się w zakresie kognicji sądów administracyjnych na podstawie art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. (postanowienia NSA sygn. II GSK 320/14, II GSK 304/14, II GSK 322/13, II GSK 321/13, II GSK 257/13).

Niezależnie od dopuszczalności zaskarżenia pewnych czynności gminy z zakresu przyznania dotacji w postępowaniu przed sądami administracyjnymi, niewątpliwie dogodną ścieżką do dochodzenia roszczeń przez właścicieli niepublicznych przedszkoli i podobnych placówek jest wystąpienie z powództwem przeciwko gminie przed sąd powszechny, ponieważ jest to bardziej efektywny środek, choć nie można wykluczyć, że także w postępowaniu administracyjnym osiągnięty zostanie zamierzony efekt w postaci zmiany rozstrzygnięcia organu jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli sąd administracyjny w dyrektywach orzeczenia przykładowo wskaże na konieczność uwzględnienia przez organ okoliczności pominiętych lub nienależycie zbadanych przez organ.

Konkludując, osoba prowadząca niepubliczne przedszkole lub inną niepubliczną formę wychowania przedszkolnego (punkt przedszkolny, zespół wychowania przedszkolnego) może domagać się od gminy wypłaty dotacji lub podwyższenia przyznanej jej kwoty dotacji w drodze powództwa przed sądem cywilnym. Dopuszczalne jest także zaskarżenie czynności organu gminy w przedmiocie udzielenia dotacji przed sądem administracyjnym, jednak nie każda czynność takiego organu może zostać uznana za czynność z zakresu administracji publicznej

W kontekście powyższego, należy zwrócić uwagę także na treść odpowiedzi podsekretarza stanu w Ministerstwie Edukacji Narodowej z upoważnienia ministra na interpelację nr 26009 z dnia 11 czerwca 2014r. w sprawie charakteru środków, które otrzymują niepubliczne przedszkola w związku z prawomocny-

mi decyzjami organów rozstrzygających. W odpowiedzi wskazano, że biorąc pod uwagę charakter prawny dotacji oświatowych oraz dopuszczalność dochodzenia roszczeń o ich zapłatę na drodze postępowania cywilnego, należy uznać, że środki zasądzone w następstwie wystąpienia przez osobę prowadzącą przedszkole niepubliczne z powództwem o zapłatę niewypłaconej dotacji (lub jej części) w oparciu o art. 90 u.s.o. nie stanowią dotacji.

Powyższe ma istotne znaczenie dla podmiotów rozliczających otrzymane środki, bowiem niewątpliwie otrzymanie odszkodowanie w konsekwencji postępowania cywilnego nie będzie uznane za dotację. Podobnie powinny zostać potraktowane środki, o których na korzyść przedsiębiorcy prowadzącego przedszkole orzekłby organ w ostatecznym rozstrzygnięciu administracyjnym (po przejściu czasochłonnej ścieżki postępowania sądowoadministracyjnego) z tym, że nie jest to już tak oczywiste, co wynika z treści takiego rozstrzygnięcia administracyjnego, bowiem jest ono wydawane właśnie w przedmiocie wysokości dotacji.

Biorąc zatem pod uwagę powyższe, należy wskazać, iż skorzystanie z postępowania cywilnego w tego typu sprawach będzie korzystniejsze dla podmiotu kwestionującego wysokość dotacji.



## ALEKSANDRA KSIĘZYK

Od 2014 roku związana z kancelarią Russell Bedford. Radca Prawny. Posiada bogate praktyczne doświadczenie zawodowe osiągnięte w ramach pracy w kilku warszawskich kancelariach prawnych; doradzała przedsiębiorcom prowadzącym działalność regulacyjną z zakresu energetyki, a także telekomunikacji, importu równoległego, gier hazardowych, branży chemicznej; prowadziła liczne postępowania administracyjne, sądowo-administracyjnych i przed sądami powszechnymi. Prelegent na licznych szkoleniach i warsztatach. Preferowane obszary praktyki to także sprawy korporacyjne i prawo handlowe.



## Ustawa o odnawialnych źródłach energii – podstawowe założenia

DNIA 4 MAJA 2015 R. WESZŁA W ŻYCIE USTAWA Z DNIA 20 LUTEGO 2015 R. O ODNAWIALNYCH ŹRÓDŁACH ENERGII. PROJEKT USTAWY O ODNAWIALNYCH ŹRÓDŁACH ENERGII POWSTAŁ W ZWIĄZKU Z OBOWIĄZKIEM PEŁNEJ IMPLEMENTACJI DYREKTYWY 2009/28/WE ORAZ KONIECZNOŚCIĄ OPTIMALIZACJI AKTUALNEGO SYSTEMU WSPARCIA OZE W POLSCE. PROJEKT MIAŁ PRZEDĘ WSZYSTKIM NA CELU WYKONANIE PRAWA UNII EUROPEJSKIEJ. TYM BARDZIEJ, ŻE W POLSCE BRAKOWAŁO DEDYKOWANEGO AKTU PRAWNEGO RANGI USTAWOWEJ, KTÓRY DOTYCZYŁBY TYLKO I WYŁĄCZNIE SZEROKO POJĘTEJ PROBLEMATYKI ENERGETYKI ODNAWIALNEJ. NAJWAŻNIEJSZYMI ZMIANAMI, WPROWADZONYMI PRZEZ PRZEPISY USTAWY JEST ODEJŚCIE OD SYSTEMU ŚWIADECTW POCHODZENIA ENERGII NA SYSTEM AUKCYJNY ORAZ WPROWADZENIE ODRĘBNYCH REGULACJI DLA MIKROINSTALACJI (TZW. ZAPIS PROSUMENCKI).

Energia odnawialna to energia uzyskiwana z naturalnych, powtarzających się procesów przyrodniczych. Stanowi ona alternatywę dla tradycyjnych pierwotnych nieodnawialnych nośników energii (paliw kopalnych) ze względu na swoją niewystarczalność – jej zasoby uzupełniają się bowiem w naturalnych procesach. OZE to przede wszystkim energia słoneczna, energia geotermalna, energia wodna, energia wiatru, biopaliwo, biomasa, biogaz, energia ciepła oceanu oraz energia prądów morskich, pływów i falowania.

Nie ma wątpliwości, że OZE to jeden z priorytetów polityki energetyczno-klimatycznej Unii Europejskiej. Zgodnie z założeniami unijnego dokumentu – „Scenariusza na rzecz gospodarki niskowęglowej do roku 2050”, do roku 2030 ma dojść do obniżenia emisji dwutlenku węgla o 40% w stosunku do roku bazowego (1990),

zaś do roku 2050 ma mieć miejsce obniżenie emisji dwutlenku węgla o 80-95%. Oczywiście, wszystkie te plany zakładają zachowanie efektywności ekonomicznej gospodarki oraz bezpieczeństwa dostaw energii. Do 2020 r. Unia Europejska ma też osiągnąć 20-procentowy udział energii odnawialnej w ostatecznym zużyciu energii oraz 10-procentowy udział energii odnawialnej w transporcie. Z kolei nasz kraj ma do 2020 roku osiągnąć 15-procentowy udział odnawialnych źródeł energii w końcowym zużyciu energii. Rynek odnawialnych źródeł energii rozwija się w Polsce dość prędko i to nawet szybciej niż wymaga tego od nas Unia Europejska. Już w 2010 roku Polska osiągnęła 9,5-procentowy udział energii ze źródeł odnawialnych, zaś zgodnie z unijną dyrektywą taki poziom powinna osiągnąć dopiero w roku 2014.

Skala wyzwań związanych z rozwojem wykorzystania odnawialnych źródeł energii wskazywała na potrzebę uchwalenia ustawy, która regulowałaby to zagadnienie w sposób kompleksowy. Projektowana ustawa miała na celu zwiększenie bezpieczeństwa energetycznego i ochrony środowiska, racjonalne wykorzystywanie odnawialnych źródeł energii, kształtowanie mechanizmów i instrumentów wspierających wytwarzanie energii elektrycznej, ciepła lub chłodu lub biogazu rolniczego w instalacjach odnawialnego źródła energii, wypracowania optymalnego i zrównoważonego zapotrzebowania odbiorców końcowych instalacji odnawialnych źródeł energii, tworzenie nowych miejsc pracy w wyniku przyrostu liczby oddawanych do użytkowania nowych instalacji odnawialnego źródła energii, a także zapewnienie wykorzystania na cele energetyczne produktów

ubocznych lub pozostałości z rolnictwa oraz przemysłu wykorzystującego surowce rolnicze.

Źródła odnawialne nadal są droższe od tych konwencjonalnych, dlatego też niezwykle ważne było określenie w ustawie mechanizmów wsparcia pozyskiwania energii z tych źródeł. Przewidziane w ustawie różne możliwości wsparcia mają zależeć od rodzaju źródła energii, zainstalowanej mocy oraz roku oddania do użytkowania. Ważnym efektem uchwalenia projektu ustawy o OZE ma być wdrożenie schematu zoptymalizowanych mechanizmów wsparcia dla producentów energii elektrycznej z OZE ze szczególnym uwzględnieniem generacji rozproszonej opartej o lokalne zasoby OZE.

Ustawa zaproponowała szereg rozwiązań, których użyteczność będzie jednak można zweryfikować dopiero w przyszłości. M.in. w ustawie został zawarty tzw. zapis prosumencki, gwarantujący posiadaczom przydomowych mikroinstalacji (np. solarów) o mocy do 10 kW odkup od nich tej „zielonej” energii po cenie gwarantowanej i wyższej niż rynkowej. System wsparcia energii odnawialnej został zaś zastąpiony systemem aukcyjnym, którego założenie sprowadza się do tego, że inwestorzy, którzy wygrają aukcję, bo zaoferują najbardziej atrakcyjną cenę energii, będą mieli prawo odsprzedaży jej do sieci po stałej cenie. To rząd ma więc decydować, ile energii odnawialnej potrzebuje. Po ogłoszeniu aukcji, aukcję wygrywa ten oferent, który zaproponuje najniższą cenę, a w zamian za to dostanie gwa-

rancję wsparcia przez kolejne 15 lat.

Pomimo jednak tego, że ustawa weszła w życie dopiero 4 maja 2015 r., to Ministerstwo Gospodarki już niespełna dwa tygodnie później, tj. 15 maja 2015 r. skierowało projekt nowelizacji ustawy o OZE do konsultacji społecznych i międzyresortowych. Dokument ten wprowadza m.in. przedziały cenowe w taryfach gwarantowanych dla mikroinstalacji V i biogazowni przy wysypiskach i oczyszczalniach.

Rządowi polskiemu zarzuca się przy tym także brak konsekwencji w podejściu do problematyki związanej z produkcją energii. Z jednej bowiem strony rząd oferuje wsparcie dla odnawialnych źródeł energii, z drugiej zaś strony nie rezygnuje z rozważań nad budową elektrowni atomowej w Polsce. W opinii Ministerstwa Gospodarki są to bowiem nadal rozwiązania uzupełniające się, a sama energia odnawialna nie jest w stanie zastąpić w całości potrzebnej dla naszego kraju energii.

Pomimo szeregu wątpliwości związanych z praktycznym stosowaniem postanowień ustawy o OZE, nadal należy jednak podkreślić, że wprowadzone przez ustawę rozwiązania mają rzeczywisty potencjał wzmocnienia zrównoważonego rozwoju energetyki odnawialnej. Wydaje się też, że optymalne kosztowo wsparcie rządu dla sektora zielonej energii nie powinno powodować wzrostu cen dla konsumentów. A już na pewno zaproponowane rozwiązania stanowią krok we właściwą stronę w celu kompleksowego uregulowania problematyki energii odnawialnej.

RZĄDOWI POLSKIEMU  
ZARZUCA SIĘ PRZY TYM  
TAKŻE BRAK KONSEKWENCJI  
W PODEJŚCIU DO  
PROBLEMATYKI ZWIĄZANEJ  
Z PRODUKCJĄ ENERGII. Z  
JEDNEJ BOWIEM STRONY  
RZĄD OFERUJE WSPARCIE DLA  
ODNAWIALNYCH ŹRÓDEŁ  
ENERGII, Z DRUGIEJ ZAŚ  
STRONY NIE REZYGNUJE  
Z ROZWAŻAŃ NAD  
BUDOWĄ ELEKTROWNI  
ATOMOWEJ W POLSCE.  
W OPINII MINISTERSTWA  
GOSPODARKI SĄ TO BOWIEM  
NADAL ROZWIĄZANIA  
UZUPEŁNIAJĄCE SIĘ, A SAMA  
ENERGII ODNAWIALNA NIE  
JEST W STANIE ZASTĄPIĆ W  
CAŁOŚCI POTRZEBNEJ DLA  
NASZEGO KRAJU ENERGII.



## IZABELA PRUSZYŃSKA

Od października 2014 r. związana z Kancelarią Russell Bedford Poland. Absolwentka Wydziału Prawa na Uniwersytecie w Białymstoku. Obecnie jest aplikantką radcowską przy OIRP w Warszawie. W latach 2012-2014 współpracowała z warszawskimi kancelariami prawnymi, prowadząc sprawy m.in. z zakresu prawa cywilnego i gospodarczego oraz reprezentując klientów przed Sądami I i II instancji. Praktyczne doświadczenie zdobywała także jako specjalista jednego z portali prawniczych udzielając porad prawnych z zakresu prawa cywilnego, gospodarczego, rodzinnego i prawa pracy.





## Podział spółki przez wydzielenie

PODZIAŁ SPÓŁKI JEST FORMĄ RESTRUKTURYZACJI DZIAŁALNOŚCI SPÓŁKI, W TRAKCIE KTÓREJ AKTYWA I PASYWA SPÓŁKI ZOSTAJĄ PODZIELONE A NASTĘPNIE W CAŁOŚCI LUB CZĘŚCI PRZENIESIONE NA INNE SPÓŁKI KAPITAŁOWE, ISTNIEJĄCE BĄDŹ NOWO UTWORZONE.

Podział spółki przeprowadzany jest z reguły ze względów ekonomicznych, np. w celu zoptymalizowania wyniku ekonomicznego poprzez oddzielenie nierentownych części przedsiębiorstwa od tych które generują zyski lub też umożliwienie efektywnego wykorzystania środków finansowych w przypadku gdy kapitał spółki jest zbyt duży lub gdy spółka prowadzi wiele różnych rodzajów działalności. Inną przyczyną podziału spółki może być konflikt wspólników, który uniemożliwia lub poważnie utrudnia prawidłowe funkcjonowanie spółki. Podział spółki będzie wówczas alternatywą dla jej rozwiązania lub likwidacji, co może mieć istotne znaczenie z punktu widzenia pozycji spółki na rynku i sytuacji jej pracowników oraz jej wierzycieli. Ponadto w niektórych przypadkach konieczność podziału spółki wymusza przepis prawa lub decyzja administracyjna, np. w przypadku stwierdzenia, iż spółka dopuściła się praktyk monopolistycznych.

Jednakże, nie każda spółka może zostać podzielona. Zgodnie z treścią art. 528 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (dalej k.s.h.) możliwym jest jedynie podział spółek kapitałowych, czyli spółki akcyjnej oraz spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. A zatem nie jest możliwy podział spółek osobowych, czyli spółki jawnej, partnerskiej, komandytowej i komandytowo – akcyjnej. Dodatkowo nie może zostać podzielona spółka akcyjna, jeżeli jej kapitał zakładowy nie został pokryty w całości oraz spółka w likwidacji, która rozpoczęła podział majątku, ani spółka w upadłości.

Podział spółki przez wydzielenie jest specyficznym sposobem podziału spółki. Polega on na przeniesieniu części majątku spółki dzielonej na istniejącą spółkę lub na spółkę nowo zawiązaną (spółka wydzielana) w zamian za udziały lub akcje, które spółka wydzielana wydaje wspólnikom lub akcjonariuszom spółki dzielonej. Jego odrębność od innych sposobów podziału spółki polega na tym, iż w jego rezultacie zachowana jest podmiotowość prawna spółki dzielonej, czyli nadal funkcjonuje ona w obrocie prawnym i gospodarczym. W przypadku innych sposobów podziału spółka dzielona przestaje istnieć.

Podział przez wydzielenie może zasadniczo odbyć się w dwojaki sposób bądź z obniżeniem kapitału zakładowego spółki bądź też bez takiego obniżenia, w sytuacji gdy wydzielenie następuje z kapitałów własnych spółki innych niż zakładowy, czyli np. kapitału zapasowego i rezerwowego.

W podziale spółki przez wydzielenie można wyróżnić trzy fazy (etapy): faza menedżerska, faza właścicielska oraz faza rejestracji. Etap menedżerski obejmuje okres pomiędzy sporządzeniem planu podziału a zawiadomieniem wspólników (akcjonariuszy) i wezwaniem ich do uczestniczenia w zgromadzeniu wspólników lub walnym zgromadzeniu w celu podjęcia uchwały o podziale. Faza właścicielska obejmuje podjęcie uchwały o podziale przez walne zgromadzenie czy zgromadzenie wspólników zaś faza rejestracji obejmuje wpis podziału spółki do KRS.

Pierwszą i jednocześnie najbardziej istotną czynnością fazy menedżerskiej jak i całej procedury podziału spółki jest sporządzenie planu podziału przez spółkę. Dokument ten powinien określać co najmniej:

- typ, firmę i siedzibę każdej ze spółek uczestniczących w podziale;
- stosunek wymiany udziałów lub akcji spółki dzielonej na udziały lub akcje spółek przejmujących bądź spółek nowo zawiązanych i wysokość ewentualnych dopłat;
- zasady dotyczące przyznania udziałów lub akcji w spółkach przejmujących lub w spółkach nowo zawiązanych;
- dzień, od którego udziały lub akcje wymienione w pkt 3 uprawniają do uczestnictwa w zysku poszczególnych spółek przejmujących bądź spółek nowo zawiązanych;
- prawa przyznane przez spółki przejmujące lub spółki nowo zawiązane wspólnikom oraz osobom szczególnie uprawnionym w spółce dzielonej;
- szczególne korzyści dla członków organów spółek, a także innych osób uczestniczących w podziale, jeżeli takie zostały przyznane;
- dokładny opis i podział składników majątku (aktywów i pasywów) oraz zezwoleń, koncesji lub ulg przypadających spółkom przejmującym lub spółkom nowo zawiązanym;
- podział między wspólników dzielonej spółki udziałów lub akcji spółek

przejmujących lub spółek nowo zawiązanych oraz zasady podziału.

Istotnym jest zwłaszcza pkt 7 powyższej listy, bowiem dokładny opis i podział majątku (aktywów i pasywów) niezbędny jest do przejścia danego składnika majątkowego lub też zobowiązania na spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną. W przypadku nieuwzględnienia danego składnika lub zobowiązania w planie podziału pozostanie on w majątku spółki dzielonej.

Następnie plan podziału wraz z załącznikami do niego zgłaszany jest do sądu rejestrowego spółki dzielonej lub spółki przejmującej wraz z wnioskiem o wyznaczenie biegłego w celu sprawdzenia jego poprawności i rzetelności. W niektórych przypadkach brak jest obowiązku badania planu podziału przez biegłego, jak również sporządzania niektórych dokumentów dołączanych do planu podziału. Ponadto sporządzony plan podziału powinien zostać również ogłoszony w Monitorze Sądowym i Gospodarczym ewentualnie udostępniony na stronie internetowej spółki dzielonej lub spółki przejmującej.

Kolejnym krokiem w procedurze podziału przez wydzielenie jest dwukrotne zawiadomienie wspólników spółek uczestniczących w podziale o zamiarze dokonania podziału spółki dzielonej i przeniesienia jej majątku na spółki przejmujące lub nowo zawiązane. Dodatkowo, w tym czasie wspólnicy tych spółek mają prawo przeglądać m.in. plan podziału oraz szereg innych dokumentów związanych z podziałem spółki, które co do zasady spółka powinna im udostępnić w swoim lokalu.

Kulminacyjnym momentem procedury podziału spółki przez wydzielenie jest podjęcie uchwał przez zgromadzenie wspólników lub walne zgromadzenie

akcjonariuszy każdej ze spółek uczestniczących w podziale. Uchwała ta musi zostać podjęta większością  $\frac{3}{4}$  głosów przedstawiającej co najmniej połowę kapitału zakładowego. W przypadku podziału spółki przez wydzielenie połączone z obniżeniem kapitału zakładowego spółki, koniecznym jest dodatkowo podjęcie przez walne zgromadzenie lub też zgromadzenie wspólników uchwały o obniżeniu kapitału zakładowego spółki.

W celu zakończenia procedury podziału spółki koniecznym jest zgłoszenie uchwały o podziale spółki do sądu rejestrowego wraz z wnioskiem o ogłoszenie o podziale spółki w Monitorze Sądowym i Gospodarczym. Wpisu do rejestru podziału spółki przez wydzielenie dokonuje się niezwłocznie po zarejestrowaniu obniżenia kapitału zakładowego spółki dzielonej, chyba że wydzielenie następuje z kapitałów własnych spółki innych niż zakładowy. Wydzielenie nowej spółki następuje w dniu jej wpisu do rejestru. W przypadku przeniesienia części majątku spółki dzielonej na istniejącą spółkę, wydzielenie następuje w dniu wpisania do rejestru podwyższenia kapitału zakładowego spółki przejmującej (dzień wydzielenia).

Zgodnie z treścią art. 531 § 1 k.s.h. spółki przejmujące lub spółki nowo zawiązane wstępują z dniem podziału bądź z dniem wydzielenia z prawa i obowiązki spółki dzielonej określone w planie podziału. Powyższy przepis statuuje zasadę sukcesji uniwersalnej w ramach podziału spółek. Pod pojęciem sukcesji uniwersalnej należy rozumieć sytuację w której nabywca, na skutek zaistniałego jednego zdarzenia prawnego wstępuje w ogół praw stanowiących cały majątek lub jego część i związanych z nim obowiązków swojego poprzednika. W przypadku podziału spółek przez wydzielenie mamy do czynienia z sukcesją uniwersalną

częściową, bowiem wstąpienie w prawa i obowiązki spółki dzielonej dotyczy jedynie składników określonych w planie podziału i przypisanych określonej spółce. Pozostałe składniki nieprzypisane w planie podziału danej spółce pozostają w majątku spółki dzielonej. Powyższa reguła może znaleźć pewne ograniczenie w zakresie zezwoleń, koncesji oraz ulg oraz w sprawach pracowniczych.

Zasada częściowej sukcesji uniwersalnej oznacza również, iż za zobowiązania przypisane w planie podziału spółce wydzielanej nie ponosi odpowiedzialności spółka dzielona jak również na odwrót - za zobowiązania spółki dzielonej nie ponosi odpowiedzialności spółka dzielona. Jednakże wierzyciele, którzy zgłosili swoje roszczenia w okresie między dniem ogłoszenia planu podziału a dniem ogłoszenia podziału i uprawdopodobnili, że ich zaspokojenie jest zagrożone przez podział przez wydzielenie, mogą żądać, aby właściwy sąd udzielił im stosownego zabezpieczenia ich roszczeń, jeżeli zabezpieczenie takie nie zostało ustanowione przez spółkę uczestniczącą w podziale.

Podział przez wydzielenie jest cennym instrumentem dla zachowania sukcesji przy zobowiązaniach bez konieczności uzyskiwania zgód kontrahentów i przy jednoczesnej możliwości wydzielenia określonej części w celu prowadzenia tam zaplanowanej działalności niezależnie od pierwotnego podmiotu pozostałego po wydzieleniu.



## ALEKSANDRA KSIĘŻYK

Od 2014 roku związana z kancelarią Russell Bedford. Radca Prawny. Posiada bogate praktyczne doświadczenie zawodowe osiągnięte w ramach pracy w kilku warszawskich kancelariach prawnych; doradzała przedsiębiorcom prowadzącym działalność regulacyjną z zakresu energetyki, a także telekomunikacji, importu równoległego, gier hazardowych, branży chemicznej. Prowadziła liczne postępowania administracyjne, sądowno-administracyjnych i przed sądami powszechnymi. Prelegent na licznych szkoleniach i warsztatach. Preferowane obszary praktyki to także sprawy korporacyjne i prawo handlowe.



*www.russellbedford.pl*  
*office@russellbedford.pl*

**RUSSELL BEDFORD**

Nasze Biura

**Biuro Warszawa**

ul. Marynarska 11  
02-674 Warszawa

T: 22 299 01 00

F: 22 427 44 02

E: [office@russellbedford.pl](mailto:office@russellbedford.pl)

**Biuro Katowice**

ul. Lompy 14 lok. 410  
40-040 Katowice

T: 32 731 34 20

F: 32 731 34 21

E: [katowice@russellbedford.pl](mailto:katowice@russellbedford.pl)

**Biuro Poznań**

ul. Taczaka 24  
61-819 Poznań

T: 61 307 10 00

F: 22 427 44 02

E: [poznan@russellbedford.pl](mailto:poznan@russellbedford.pl)