

Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN



W numerze:

Aleksandra Księżyk

Czy podział spółki kapitałowej przeprowadzony w ramach jednej z procedur wskazanych w art. 529 § 1 Kodeksu spółek handlowych daje możliwość rozstania się wspólników i podzielenia biznesu pomiędzy poszczególne podmioty i osoby wspólników?

Leszek Dutkiewicz

Usługi wewnątrzgrupowe w kontekście przepisów podatkowych w realiach funkcjonowania grup kapitałowych

Dr Maciej Chakowski, Przemysław Cisek, Gabriel Vilkas

Zakaz konkurencji w stosunkach pracowniczych

Nr 4 listopad 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

Czy podział spółki kapitałowej przeprowadzony w ramach jednej z procedur wskazanych w art. 529 § 1 Kodeksu spółek handlowych daje możliwość rozstania się wspólników i podzielenia biznesu pomiędzy poszczególne podmioty i osoby wspólników?

Aleksandra Księżyk

Konflikty pomiędzy wspólnikami spółki prowadzą najczęściej do strat, cierpi na tym również wizerunek firmy. Procedura podziału przez wydzielenie może w wielu przypadkach okazać się skutecznym narzędziem do podzielenia pomiędzy wspólników prowadzonego dotychczas wspólnie biznesu, tak, aby każda z zainteresowanych osób mogła działać dalej już samodzielnie w ramach odrębnego podmiotu gospodarczego.

Patrz str. 6



Usługi wewnątrzgrupowe w kontekście przepisów podatkowych w realiach funkcjonowania grup kapitałowych

Leszek Dutkiewicz

Artykuł poświęcony jest usługom wewnątrzgrupowym na gruncie polskich przepisów, regulacji międzynarodowych oraz praktyki obrotu między przedsiębiorstwami należącymi do międzynarodowych grup kapitałowych. Autor w szczególności rozważa relację między zakresem pojęcia usług wewnątrzgrupowych a pojęciem usług o niskiej wartości dodanej.

Patrz str. 36

Zakaz konkurencji w stosunkach pracowniczych

Dr Maciej Chakowski, Przemysław Ciszek, Gabriel Vilkas

Umowa o zakazie konkurencji może być zawarta na czas trwania stosunku pracy, jak i na czas określony po rozwiązaniu umowy o pracę. Pracodawca nie może w tej umowie zabronić pracownikowi wykonywania wszelkiej działalności. Jakie zapisy powinny znaleźć się w takiej umowie, co stanowi w tej kwestii Kodeks pracy, a jakie jest orzecznictwo Sądu Najwyższego?

Patrz str. 48

Interes spółki w polskim prawie spółek

Przemysław Lach

Zdefiniowanie interesu spółki ma istotne znaczenie dla praktyki prawa spółek. Jest to szczególnie ważne zwłaszcza w przypadku spółek funkcjonujących w ramach grupy kapitałowej, gdzie może dojść do konfliktu interesu spółki z interesem grupy kapitałowej, a w konsekwencji narazić członka zarządu na odpowiedzialność karną za nadużycie uprawnień lub niedopełnienie obowiązków.

Patrz str. 40

Spis treści

NOWOŚCI

Sławomir Wach

Stawki VAT z nową matrycą 4

PRAWO I PODATKI W PRAKTYCE

Aleksandra Księżyk

Czy podział spółki kapitałowej przeprowadzony w ramach jednej z procedur wskazanych w art. 529 § 1 Kodeksu spółek handlowych daje możliwość rozstania się wspólników i podzielenia biznesu pomiędzy poszczególne podmioty i osoby wspólników? 6

Marek Piotrowski

Transakcje gotówkowe a koszty uzyskania przychodów 12

Iwona Czauderna

Dofinansowanie spółki przez wspólników poprzez podwyższenie kapitału zakładowego, dopłaty i pożyczki a konsekwencje podatkowe 17

Paweł Dymłang

Pojęcie kosztów finansowania dłużnego w rozumieniu art. 15c ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 24

Marek Piotrowski

Stosowanie obniżonej stawki podatku dochodowego od osób prawnych w wysokości 15 proc 30



ARTYKUŁY I OPINIE

Leszek Dutkiewicz

Usługi wewnątrzgrupowe w kontekście przepisów podatkowych w realiach funkcjonowania grup kapitałowych 36

PUBLIKACJE RECENZOWANE

Przemysław Lach

Interes spółki w polskim prawie spółek 40

JUDYKATURA, GLOSY, INTERPRETACJE

Dr Maciej Chakowski, Przemysław Ciszek, Gabriel Vilkas

Zakaz konkurencji w stosunkach pracowniczych 48

Drodzy Czytelnicy

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

Podatnicy nie przepadają za split payment. Mechanizm podzielonej płatności w podatku VAT, polegający na zapłacie przez nabywcę kwoty odpowiadającej wartości sprzedaży netto na rachunek rozliczeniowy sprzedawcy, natomiast kwoty podatku od towarów i usług – na jego odrębny rachunek VAT, zaczął być stosowany na zasadzie dobrowolności 1 lipca 2018 r. Z badania przeprowadzonego na zlecenie BIG InfoMonitor wynika, że ponad połowa (58 proc.) ankietowanych małych i średnich przedsiębiorstw raczej lub zdecydowanie nie będzie korzystać z takiego rodzaju płatności, zaś tylko 25 proc. odniosło się pozytywnie do tego mechanizmu.

Uczestnicy badania za mankament uznali ograniczony zakres płatności z rachunku VAT, co uniemożliwia np. realizowanie z tego konta zobowiązań dotyczących ZUS czy też podatku dochodowego od osób fizycznych i prawnych. Wśród motywów użycia split payment wskazywali m.in. stosowanie go lub planowanie jego wprowadzenia przez kontrahentów (57,1 proc.); przywileje podatkowe w postaci szybszego zwrotu VAT oraz ograniczenia sankcji lub solidarnej odpowiedzialności (19,8 proc.); działania prewencyjne – z uwagi na nieuczciwość w rozliczeniach VAT (15,1 proc.). Co ciekawe, 10,3 proc. badanych stwierdziło, że nie ma w tej sytuacji wyjścia, nie chce korzystać z mechanizmu podzielonej płatności, ale będzie to wymóg narzucony przez państwo.

Wyniki badania zostały opublikowane na początku listopada br. Według danych resortu finansów, z użyciem split payment zostało przeprowadzonych 2,7 mln transakcji, w praktyce zetknęło się z tym mechanizmem ok. 414 tys. firm, zaś wartość zapłaconego w ten sposób VAT wyniosła 10,7 mld zł – czyli 7,1 proc. rozliczonego w tym okresie podatku od towarów i usług.

W czwartym numerze Biuletynu omawiamy m.in. kwestie dotyczące podziału spółki kapitałowej przeprowadzonego w ramach procedury wskazanej w Kodeksie spółek handlowych, usług wewnątrzgrupowych w kontekście przepisów podatkowych w realiach funkcjonowania grup kapitałowych, interesu spółki w polskim prawie spółek, kosztów finansowania dłużnego, zakazu konkurencji w stosunkach pracowniczych, transakcji gotówkowych w kontekście kosztów uzyskania przychodów, konsekwencji podatkowych dofinansowania spółki przez wspólników poprzez podwyższenie kapitału zakładowego, dopłaty i pożyczki.



Życzę pożytecznej lektury!

Dr Andrzej Dmowski

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



Sławomir Wach

Autor jest sekretarzem redakcji miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”, 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, stawki VAT, matryca stawek, Wiążąca Informacja Stawkowa, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

STAWKI VAT Z NOWĄ MATRYCĄ

Ministerstwo Finansów postanowiło wprowadzić gruntowne zmiany dotyczące identyfikowania towarów i usług, które ma bezpośredni wpływ na stosowanie stawek VAT. Nie tylko w opinii podatników, ale także resortu, system określania tych stawek jest zawity i rozbudowany, a przedsiębiorcy nie mają pewności czy prawidłowo klasyfikują dane towary i usługi. Nowe przepisy miałyby obowiązywać od stycznia 2020 r., ale część z nich ma wejść w życie już 1 kwietnia 2019 roku.

Wprowadzenie

W Rządowym Centrum Legislacji zamieszczony został projekt nowelizacji ustawy o podatku od towarów i usług i Ordynacji podatkowej¹ (dalej projekt ws. stawek VAT lub projekt z 8 listopada 2018). Przewiduje się w nim rezygnację z dalszego stosowania, w celu opodatkowania VAT, Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług – PKWiU 2008², z której można korzystać do 31 grudnia 2018 r.³. W miejsce PKWiU 2008, która w ocenie Ministerstwa Finansów jest nieefektywna, skomplikowana i nie chroni podatników wskutek m.in. braku wiążącej mocy opinii klasyfikacyjnych wydawanych przez Główny Urząd Statystyczny⁴,

będą obowiązywały: unijna Nomenklatura Scalona (ang. Combined Nomenclature, dalej CN) w zakresie towarów i aktualna Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług PKWiU 2015⁵, jeśli chodzi o usługi.

W klasyfikacji celnej, jaką jest CN, ujmowane są towary, które znajdują się w obrocie, przy czym dany towar jest klasyfikowany w określonym grupowaniu (dział, pozycja, podpozycja, kod)⁶, zaś Komisja Europejska przyjmuje każdego roku rozporządzenie przedstawiające pełną wersję CN, wraz ze stawkami celnymi, które stosuje się od 1 stycznia następnego roku.

1 Projekt ustawy z 8 listopada 2018 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Ordynacja podatkowa, opublikowany w Rządowym Centrum Legislacji; <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12317902/12547398/12547400/dokument366675.pdf>.

2 Klasyfikacja ta została wprowadzona rozporządzeniem Rady Ministrów z 29 października 2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU), Dz.U. 2008 nr 207 poz. 1293 z późn. zm.

3 Na mocy par. 1 pkt 1 rozporządzenia Rady Ministrów z 12 grudnia 2017 r., zmieniającego rozporządzenie w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU), Dz.U. 2017 poz. 2453.

4 Uzasadnienie do projektu z 8 listopada 2018 r., zamieszczone w Rządowym Centrum Legislacji.

5 Rozporządzenie Rady Ministrów z 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU), Dz.U. 2015 poz. 1676.

6 Por. Platforma Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych; <https://www.puesc.gov.pl>.

Według szacunków resortu, na koniec 2017 r. było 1 653 110 podatników VAT czynnych, składających deklaracje związane z tym podatkiem. Zgodnie z ustawą z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁷ (dalej u.p.t.u.) obecnie obowiązują trzy stawki VAT – podstawowa w wysokości 23 proc. oraz dwie obniżone (5 i 8 proc.). Nie ulegną one zmianie w 2019 r.

Nowa matryca stawek podatku od towarów i usług

W projekcie z 8 listopada 2018 r. proponuje się uproszczenie systemu stawek VAT poprzez – jak wskazuje się w uzasadnieniu zmian – przyjęcie, w miarę możliwości, takiej samej stawki podatku dla całych działów CN oraz stosowanie generalnie zasady obniżania stawek, jeżeli konieczna będzie zmiana stawki na dane towary. Ustawodawca wskazuje, że w ten sposób rozwiązane zostaną problemy związane ze stosowaniem różnych stawek dla towarów takiej samej kategorii.

Przykładowo wobec wszystkich produktów ujętych w dziale 19 CN (przetwory ze zbóż, mąki, skrobi lub mleka; pieczywa cukiernicze) ma być stosowana jedna stawka w wysokości 5 proc. Obecnie w przypadku pieczywa świeżego, zależnie od daty przydatności do spożycia obowiązuje stawka 5 bądź 8 proc., zaś wyrobów ciastkarskich (także w zależności od tej daty – 8 lub 23 proc.). Znikną więc irracjonalne dla podatników niektóre kryteria ustalania stawek danych wyrobów.

W okresie od 1 kwietnia 2019 r. do 31 grudnia 2019 r. stawka podatku w wysokości 5 proc. będzie stosowana

w odniesieniu do: książek, broszur, ulotek i podobnych materiałów, drukowanych nawet w pojedynczych arkuszach, książek dla dzieci, obrazkowych, map wszelkich rodzajów, a także publikacji w formie elektronicznej, a zatem również wobec np. e-booków⁸.

W tym samym terminie stawka VAT w wysokości 8 proc. będzie obowiązywała w odniesieniu do gazet, dzienników i czasopism, nawet ilustrowanych lub zawierających materiały reklamowe – z wyłączeniem materiałów, które w całości lub w przeważającej mierze służą celom reklamowym oraz wobec publikacji elektronicznych (e-prasa)⁹. Nastąpi w tym przypadku obniżenie stawki z 23 proc. na 8 proc. dla wydawnictw, które nie mają symbolu ISSN.

Zgodnie z nową matrycą, obniżona będzie z 8 proc. do 5 proc. stawka VAT dla m.in. produktów dla niemowląt i dzieci, owoców tropikalnych i cytrusowych, orzechów kokosowych, pistacjowych i migdałów.

Żeby nie było tak różowo – resort finansów informuje w uzasadnieniu zmian, że ujednolicenie w grupach towarowych stawek VAT będzie oznaczało w niektórych przypadkach ich podwyższenie. Wzrośnie zatem VAT z 5 proc. na 8 proc. na czasopisma specjalistyczne, zaś na soki z owoców i warzyw inne niż tak zwane soki stuprocentowe, z 5 proc. na 23 proc. Tę podwyżkę ministerstwo motywuje taką samą stawką (podstawową) dla większości napojów – herbaty, wody butelkowanej czy kawy. Konsumenci gustujący w owocach morza nie będą zadowoleni z podwyższenia stawki VAT – z 5 proc. na 23 proc. – m.in. na ośmiornice, homary, kraby, langusty, krewetki, ostrygi i małże.

Wiążąca informacja stawkowa

Podatnicy będą mogli ubiegać się o wydanie przez dyrektora izby administracji skarbowej decyzji – zwanej wiążącą informacją stawkową (dalej WIS) – na potrzeby opodatkowania dostawy towarów, importu towarów, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów albo świadczenia usług, zawierającej m.in. klasyfikację tego towaru wg działu, pozycji, podpozycji lub kodu CN albo usługi wg działu, grupy, klasy, kategorii, podkategorii lub pozycji PKWiU, niezbędnej do określenia stawki właściwej dla towaru bądź usługi, a także stawkę podatku właściwą dla tego towaru albo usługi¹⁰. Opłata za wniosek o wydanie WIS, który będzie mógł dotyczyć tylko jednego towaru albo usługi, wyniesie 40 zł.

Podsumowanie

Zmiany systemowe zaproponowane w projekcie ustawy z 8 listopada 2018 r. mają przełomowy charakter. Absurdalne kryteria ustalania stawek VAT niektórych wyrobów (słynny już termin przydatności do spożycia) powinny być jak najszybciej usunięte z regulacji podatkowych. Niewątpliwie prostsze będą zasady stosowania przepisów w przypadku stawek obniżonych.

Wiążąca informacja stawkowa ma być swoistym parasolem ochronnym dla podatników, którzy chcą mieć pewność co do podatku VAT dotyczącego sprzedawanych przez nich towarów czy też świadczonych usług. Co ważne, na decyzję będzie się mógł powołać i mieć z tego tytułu ochronę nie tylko wnioskodawca, ale także inny podatnik – jeżeli przedmiotem jego transakcji będą towary lub usługi określone w danej WIS.

⁷ Dz.U. 2017 poz. 1221, z późn. zm.

⁸ Art. 4 ust. 1 pkt 1 i 2 projektu z 8 listopada 2018 r., op. cit.

⁹ Art. 4 ust. 2 pkt 1 i 2 projektu z 8 listopada 2018 r., op. cit.

¹⁰ Zgodnie z art. 1 pkt 7 projektu z 8 listopada 2018, w u.p.t.u., w dziale VIII po rozdziale 1 dodany zostanie rozdział 1a „Wiążąca informacja stawkowa”.



Aleksandra Księżyk

Autorka jest radcą prawnym, od lipca 2014 r. związana z Russell Bedford. Kieruje Działem Prawnym w Kancelarii Russell Bedford. Zajmuje się przygotowaniem, a następnie wdrożeniem i przeprowadzeniem procesów połączeń, podziałów i przekształceń, a także tworzeniem i likwidacją podmiotów. W zakresie postępowań opracowuje strategie procesowe lub negocjacyjne. Realizuje niestandardowe projekty i wdraża nieszablonowe rozwiązania, przygotowywane zgodnie z indywidualnymi potrzebami klientów. W swojej praktyce zajmowała się szeroko rozumianym doradztwem gospodarczym, a także postępowaniami sądowymi i administracyjnymi oraz tworzeniem różnego rodzaju umów, w tym z elementami prawa własności intelektualnej, porozumień, regulaminów, dokumentacji wewnętrznej, a także zakupowej. Jej głównym obszarem praktyki i zainteresowania jest prawo handlowe i procesy transformacyjne przedsiębiorstw z elementami prawa podatkowego i bilansowego.

Słowa kluczowe: prawo, spółka kapitałowa, podział, kodeks spółek handlowych, wspólnicy, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

CZY PODZIAŁ SPÓŁKI KAPITAŁOWEJ PRZEPROWADZONY W RAMACH JEDNEJ Z PROCEDUR WSKAZANYCH W ART. 529 § 1 KODEKSU SPÓŁEK HANDLOWYCH¹ DAJE MOŻLIWOŚĆ ROZSTANIA SIĘ WSPÓLNIKÓW I PODZIELENIA BIZNESU POMIĘDZY POSZCZEGÓLNE PODMIOTY I OSOBY WSPÓLNIKÓW?

Konflikty pomiędzy wspólnikami spółki prowadzą najczęściej do strat w biznesie, cierpi na tym również wizerunek firmy. Wiąże się to ściśle z możliwością utraty wartościowych pracowników, a wysiłki wkładane w prowadzenie sporu zamiast w rozwój firmy, mogą być początkiem większych kłopotów. Jeżeli żadna ze stron nie chce zrezygnować z prowadzonego biznesu, warto rozważyć czy wchodzi w rachubę podzielenie firmy pomiędzy wspólników zgodnie z przepisami k.s.h. Należy wówczas przeanalizować możliwości wynikające z procedury podziału spółek kapitałowych, uregulowanej w art. 528 i następnych k.s.h.

Wprowadzenie

Okazuje się, że w realnych warunkach rynkowych, zwłaszcza w przypadku małych i średnich spółek, model biznesowy, w którym niektórzy wspólnicy mają czerpać jedynie korzyści w postaci dywidendy z tytułu posiadanych udziałów/akcji, a część aktywnie pracować na rzecz spółki, w tym pełniąc również funkcje w zarządzie, nie sprawdza się. Bowiem bardzo często właśnie te osoby, których praca wpływa na wynik spółki, dochodzą do przekonania, że ich wysiłki konsumują nie tylko oni

sami, ale w dużej mierze pasywni wspólnicy. Nie przekonuje wówczas argumentacja, że przecież taka jest idea i konstrukcja prawna całej spółki, ani to, że wspólnicy musieli kiedyś dokonać inwestycji w postaci zapłaty czy pokrycia udziałów/akcji.

Możliwości, jakie daje k.s.h.

Zgodnie z art. 529 § 1 k.s.h. podział spółki kapitałowej może być dokonany:

- 1) przez przeniesienie całego majątku spółki

¹ Ustawa z 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, t.j. Dz.U. 2017 poz. 1577 (dalej k.s.h.).

dzielonej na inne spółki za udziały lub akcje spółki przejmującej, które obejmują wspólnicy spółki dzielonej (podział przez przejęcie);

2) przez zawiązanie nowych spółek, na które przechodzi cały majątek spółki dzielonej za udziały lub akcje nowych spółek (podział przez zawiązanie nowych spółek);

3) przez przeniesienie całego majątku spółki dzielonej na istniejącą i na nowo zawiązaną spółkę lub spółki (podział przez przejęcie i zawiązanie nowej spółki);

4) przez przeniesienie części majątku spółki dzielonej na istniejącą spółkę lub na spółkę nowo zawiązaną (podział przez wydzielenie).

Stosownie do przepisu art. 529 § 3 k.s.h., wspólnicy spółki dzielonej mogą otrzymać obok udziałów lub akcji spółek przejmujących bądź spółek nowo zawiązanych dopłaty w gotówce nieprzekraczające łącznie 10% wartości bilansowej przyznanych udziałów lub akcji właściwej spółki przejmującej, określonej według oświadczenia, o którym mowa w art. 534 § 2 pkt 4, bądź 10% wartości nominalnej przyznanych udziałów lub akcji właściwej spółki nowo zawiązanej. Dopłaty spółki przejmującej są dokonywane z zysku bądź z kapitału zapasowego tej spółki.

W sytuacjach, o których mowa w punktach 1-3 wskazanych powyżej, spółka dzielona zostaje rozwiązana bez przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego w dniu wykreślenia jej z rejestru (dzień podziału). Natomiast w przypadku, o którym mowa w punkcie 4, tj. w sytuacji podziału przez wydzielenie, spółka dzielona nie zostaje wykreślona z rejestru i funkcjonuje nadal, zaś wydzielenie nowej spółki następuje w dniu jej wpisu

do rejestru. W przypadku przeniesienia części majątku spółki dzielonej na istniejącą spółkę, wydzielenie następuje w dniu wpisu do rejestru podwyższenia kapitału zakładowego spółki przejmującej (dzień wydzielenia).

Zgodnie z art. 531 § 1 k.s.h., spółki przejmujące lub spółki nowo zawiązane powstałe w związku z podziałem wstępują z dniem podziału bądź z dniem wydzielenia w prawa i obowiązki spółki dzielonej, określone w planie podziału.

Zatem plan podziału określi dokładnie, które składniki majątku, aktywa i pasywa, a także prawa i obowiązki z umów i innych stosunków prywatno- i publicznoprawnych zostaną przyporządkowane do danego podmiotu – spółek nowo zawiązanych lub przejmujących, a które pozostaną w spółce dzielonej (dotyczy to sytuacji podziału przez wydzielenie, określonego w przepisie art. 529 § 1 pkt 4 k.s.h., w ramach którego spółka dzielona nie zostaje unicestwiona, ale pozostaje w obrocie prawnym).

Wspólnicy i Zarządy² spółek uczestniczących w podziale, w sporządzanym planie podziału określają zasady podziału i dalej – w celu zatwierdzenia decyzji objętych planem podziału, podejmowana jest uchwała podziałowa, wyrażająca akceptację przyjętych rozwiązań.

Przepis art. 531 § 5 k.s.h. stanowi, że z dniem podziału bądź z dniem wydzielenia wspólnicy spółki dzielonej stają się wspólnikami spółki przejmującej wskazanej w planie podziału.

Już samo literalne brzmienie przywołanego powyżej przepisu wskazuje, że wspólnicy dotychczasowej spółki dzielonej staną się po podziale wspólnikami tej spółki przejmującej, co do której postanowiono w planie podziału, że jej udziałowcem będzie konkretny współ-

nik bądź wspólnicy. Powyższe należy rozumieć w ten sposób, że z dniem wydzielenia wspólnicy dotychczasowej spółki dzielonej osiągną status wspólników/akcjonariuszy innego podmiotu, którego udziały/akcje zostały przypisane danej osobie w planie podziału.

Skoro przepis art. 529 § 1 k.s.h. dopuszcza podział nie tylko do jednej spółki, to nie ma przeszkód, aby w planie podziału ustalić, że danemu wspólnikowi będą przysługiwały udziały lub akcje w określonej spółce przejmującej, a innemu wspólnikowi w innej. Jest zatem szansa na podzielenie w drodze porozumienia istniejącej firmy i dalsze prowadzenie działalności przez wspólników w ramach odrębnych podmiotów. Możliwość taką dopuszcza doktryna.

Zgodnie ze stanowiskiem A. Szumańskiego, przedstawionym w Komentarzu do art. 531 k.s.h.³:

„Przepis art. 531 § 5 k.s.h. stanowi, że z dniem podziału bądź z dniem wydzielenia wspólnicy (akcjonariusze) spółki dzielonej stają się wspólnikami (akcjonariuszami) spółki przejmującej wskazanej w planie podziału. Pojęcie spółki przejmującej należy rozumieć w tym przypadku szeroko, tj. w sposób obejmujący już istniejącą spółkę przejmującą (*sensu stricto*), spółkę nowo zawiązaną w związku z podziałem, a także spółkę wydzieloną w razie podziału przez wydzielenie (tak A. Kidyba, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, t. II, s. 969, uw. 7; inaczej A. Witosz, w: J. Strzępka, W. Popiołek, A. Witosz, E. Zielińska, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz z orzecznictwem*, Warszawa 2001, s. 1200). Nie ma bowiem żadnych podstaw do twierdzenia, że »sukcesja personalna« dotyczy tylko jednego ze sposobów podziału, tj. określonego w art. 529 § 1 pkt 1 k.s.h.

2 Formalnie plan podziału sporządza/sporządzają i uzgadniają zarządy spółek biorących udział w podziale.

3 S. Sołtyński, A. Szajkowski, A. Szumański, *Kodeks spółek handlowych. Łączenie, podział i przekształcanie spółek*, t. 4, wyd. 3, Warszawa 2012, Legalis.

z pominięciem pozostałych (art. 529 § 1 pkt 2-4 k.s.h.), gdyż byłoby to sprzeczne z art. 531 § 1 k.s.h., który sukcesję uniwersalną w związku z podziałem odnosi zarówno do spółki przejmującej, jak i do spółki nowo zawiązanej, spółka wydzielona jest z kolei od strony konstrukcyjnej albo spółką przejmującą, albo spółką nowo zawiązaną, byłby wówczas bezprzedmiotowy.

W konsekwencji określenie »spółki przejmującej wskazanej w planie podziału« zawarte w art. 531 § 5 k.s.h. należy traktować jedynie jako skrót myślowy ustawodawcy, umożliwiający uniknięcie powtarzania w treści tego przepisu wszystkich możliwych sposobów podziału spółki (art. 529 § 1 pkt 1-4 k.s.h.), zwłaszcza że kierując się etymologią tego określenia, spółka nowo zawiązana w wyniku podziału czy w wyniku wydzielania, też od strony faktycznej przejmując określoną w planie podziału część majątku spółki dzielonej, czyniąc to w ramach sukcesji uniwersalnej częściowej (por. M. Rodzyńkiewicz, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, wyd. 1, s. 973, uw. 7).

Z określenia, że »wspólnicy spółki dzielonej stają się wspólnikami spółki przejmującej wskazanej w planie podziału« (art. 531 § 5 k.s.h.) można wyprowadzić wniosek, że plan ten określi także podział substratu osobowego wspólników czy akcjonariuszy spółki dzielonej. Oznacza to, że z planu będzie wynikać okoliczność, do której spółki uczestniczącej w podziale czy do spółki wydzielanej przejdą poszczególni wspólnicy (akcjonariusze) spółki dzielonej. Taki wniosek znajduje potwierdzenie w treści art. 534 § 1 pkt 8 k.s.h. (por. A. Witosz, *Łączenie, podział i przekształcanie spółek handlowych*, s. 152-153; tenże, w: J. Strzępka, W. Popiołek, A. Witosz, E. Zielińska, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz z orzecnictwem*, Warszawa 2001, s. 1200)”.

Możliwość rozdzielenia wspólników

w przypadku podziału przez wydzielanie dopuszcza również P. Pinior⁴:

„Nabycie członkostwa. Na mocy przepisu art. 531 § 5 k.s.h. z dniem podziału bądź z dniem wydzielania wspólnicy spółki dzielonej stają się wspólnikami spółki przejmującej lub nowo utworzonej wskazanej w planie podziału. Następuje to przez przydzielenie wspólnikom spółki dzielonej udziałów lub akcji spółek przejmujących lub nowo utworzonych. Warunki, na jakich to następuje, określa plan podziału.

Z reguły na skutek podziału spółki wspólnicy spółki dzielonej obejmują proporcjonalnie udziały lub akcje we wszystkich spółkach przejmujących lub nowo zawiązanych.

Przyznanie udziałów lub akcji może być dokonane nie tylko proporcjonalnie do tychczas posiadanych udziałów lub akcji, lecz także może doprowadzić do »rozdzielenia się« wspólników na skutek podziału”.

Jak zatem wynika z powyższego, to, że wszyscy wspólnicy/akcjonariusze spółki dzielonej otrzymają proporcjonalnie należny udział w nowych spółkach przejmujących bądź zawiązanych jest zasadą. Jednak zasada ta nie jest bezwzględną regułą i nie ma przeszkód, aby w planie podziału ustalić inne reguły rozdzielenia biznesu. Można wyobrazić sobie sytuację, gdzie część wspólników przejdzie do jednej spółki, a pozostali do innej spółki. Możliwy jest także przypadek, w którym jeden czy kilku wspólników pozostanie w spółce dzielonej, a do nowego podmiotu przejdą inni wspólnicy wraz z odpowiednimi aktywami i kontraktami, aby móc dalej prowadzić biznes niezależnie od starego podmiotu.

W zakresie stanowiska przedstawiceli doktryny w przedmiotowej sprawie,

należy także zwrócić uwagę na pogląd M. Rodzyńkiewicza⁵, który wskazuje, iż:

„Artykuł 531 § 5 wzmacnia tezę, że podział spółki może doprowadzić także do »rozdzielenia« akcjonariatu (wspólników) spółki dzielonej (jedni przejdą do jednej spółki przejmującej lub nowo zawiązanej, inni do innej). Przepis ten nie stanowi bowiem, że wszyscy wspólnicy (akcjonariusze) spółki dzielonej stają się z dniem podziału (wydzielenia) w odpowiednich proporcjach wspólnikami (akcjonariuszami) w każdej ze spółek przejmujących (nowo zawiązanych), ale że stają się wspólnikami (akcjonariuszami) w spółce »wskazanej w planie podziału«. W odniesieniu do podziału przez wydzielanie, rozdzielenie akcjonariatu (wspólników) spółki dzielonej oznacza w szczególności, że nie wszyscy wspólnicy bądź akcjonariusze spółki dzielonej muszą partycypować proporcjonalnie w emisji jednostek uczestnictwa dokonywanej przez spółkę przejmującą (nowo zawiązaną), zaś niektórzy z tych wspólników (akcjonariuszy) mogą na skutek wydzielania w całości »wyjść« ze spółki dzielonej, zaś inni mogą w ogóle nie uczestniczyć w transakcji. Podobnie P. Pinior, w: J. Strzępka (red.), *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, op. cit.”.

Należy zatem dopuścić możliwość, aby procedura podziału przez wydzielanie umożliwiała wspólnikom rozdzielenie pomiędzy siebie biznesu tak, aby każdy wspólnik, który wyrazi wolę samodzielnego jego prowadzenia, otrzymał odpowiednią część majątku umożliwiającą dalsze funkcjonowanie, a z kolei wspólnik, który nie będzie chciał partycypować w nowym podmiocie, miał prawo do wykupienia swoich udziałów.

Powyższą tezę potwierdza wprost treść przepisu art. 534 § 1 pkt 8) k.s.h., który

4 J. Strzępka (red.), *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*. Wyd. 7, Warszawa 2015, Legalis.

5 A. Opalski [red.], *Kodeks spółek handlowych. Tom IV. Łączenie, podział i przekształcanie spółek. Przepisy karne. Komentarz do art. 491-633*. Warszawa 2016, autorzy: M. Goszczyk, A. Opalski, R. Pabis, M. Rodzyńkiewicz, W. Wiśniewski, Legalis.

stanowi, że plan podziału zawiera podział między wspólników dzielonej spółki udziałów lub akcji spółek przejmujących lub spółek nowo zawiązanych oraz zasady podziału.

Jak wskazuje U. Roge⁶: „W tym punkcie planu wskazane mogą być takie elementy, jak ustalenie sposobu oraz terminu, w ciągu którego akcje lub udziały spółki dzielonej zostaną wydane (przyznane) udziałowcom lub akcjonariuszom spółki przejmującej lub nowo zawiązanej, terminu dematerializacji akcji, ograniczenia lub wyłączenia prawa do zaległej dywidendy w nowej spółce dla wspólników lub akcjonariuszy spółki dzielonej itp.

W przypadku podziału personalnego spółki dzielonej, gdy w spółkach przejmujących (nowo zawiązanych, wydzielonych) nie będzie zachodziła tożsamość wspólników z kręgiem wspólników/akcjonariuszy spółki dzielonej, plan podziału w tym punkcie powinien określać zasady podziału udziałów lub akcji w tych spółkach między poszczególnych wspólników i kryteria przechodzenia”.

Podobnie wypowiada się M. Rodzyńki⁷, który w zakresie przepisu art. 534 § 1 pkt 8) k.s.h. wskazuje, iż:

„Kryteria »kierowania« danego akcjonariusza czy też wspólnika spółki dzielonej do danej spółki przejmującej albo nowo zawiązanej, gdy w związku z podziałem dochodzi do »rozdzielenia personalnego«, powinny być jasno opisane w planie podziału, w szczególności dlatego, że różne mogą być szanse rozwojowe poszczególnych spółek przejmujących albo nowo zawiązanych (tak trafnie A. Szumański, w: S. Sottysiński, A. Szajkowski, *Kodeks spółek handlowych*. Tom IV, op. cit., s. 790).

Chodzi tu o zachowanie zasad tzw. sprawiedliwości formalnej, czyli porówny-

walnego traktowania poszczególnych akcjonariuszy (wspólników) spółki dzielonej na podstawie porównywalnych elementów stanu faktycznego. Trzeba przy tym zauważyć, że uchwała o podziale nie podlega zaskarżeniu wyłącznie ze względu na zastrzeżenia dotyczące jedynie parytetu wymiany, wskazanego w punkcie planu podziału, o którym mowa w art. 534 § 1 pkt 2 (art. 544 § 3).

Wynika stąd, że można skarżyć uchwałę podziałową ze względu na zastrzeżenia dotyczące postanowień planu podziału, wskazanych w art. 534 § 1 pkt 8, w tym w szczególności ze względu na krzywdzące zasady »rozdziału podmiotowego« (tak trafnie A. Szumański, w: S. Sottysiński, A. Szajkowski, A. Szumański, *Kodeks spółek handlowych. Łączenie, podział i przekształcanie spółek*, t. 4, wyd. 3, op. cit., s. 790-791”).

Oprócz potwierdzenia, że rozdzielenie wspólników w związku z podziałem spółki kapitałowej jest możliwe, cytowany wyżej autor zwraca uwagę na niezwykle istotną kwestię możliwości skutecznego zaskarżenia uchwały podziałowej przez wspólników, którym w związku z podziałem spółki nie zagwarantowano, albo wręcz nie przyznano w planie podziału i w konsekwencji w uchwale podziałowej, należytych praw związanych z majątkiem spółki podlegającej podziałowi.

Skuteczność i ważność uchwały podziałowej zależy od prawidłowego zawiadomienia wspólników

Należy bowiem podkreślić, że zgodnie z przepisem art. 541 § 1 k.s.h., podział spółki wymaga uchwały zgromadzenia wspólników albo walnego zgromadzenia spółki dzielonej oraz każdej spółki przejmującej, powziętej większością trzech czwartych głosów, przedstawiających co najmniej połowę kapitału zakładowego,

chyba że umowa albo statut spółki przewidują surowsze warunki. Konieczne jest zatem spełnienie dwóch przesłanek skuteczności uchwały połączeniowej. Za uchwałą musi opowiedzieć się większość 3/4 i ta większość musi reprezentować minimum połowę kapitału zakładowego. Przyjąć należy, że większość 3/4 dotyczy głosów oddanych⁸.

Można zatem wyobrazić sobie sytuację, że wspólnik posiadający 51% udziałów lub akcji będzie miał możliwość przegłosowania uchwały podziałowej wówczas, gdy na zgromadzeniu nie stawia się inni wspólnicy/akcjonariusze. Oczywiście istotne będzie wykazanie, że wszyscy wspólnicy/akcjonariusze zostali prawidłowo zawiadomieni o zgromadzeniu ze wskazaniem porządku obrad. Jak bowiem wynika z przepisu art. 539 k.s.h.:

§ 1. Zarządy uczestniczących w podziale spółek powinny zawiadomić wspólników dwukrotnie, w odstępie nie krótszym niż dwa tygodnie, w sposób przewidziany dla zwoływania zgromadzeń wspólników lub walnych zgromadzeń, o zamiarze dokonania podziału spółki dzielonej i przeniesienia jej majątku na spółki przejmujące bądź spółki nowo zawiązane, w terminie nie później niż na sześć tygodni przed planowanym dniem powzięcia uchwały o podziale.

§ 2. Zawiadomienie, o którym mowa w § 1, powinno zawierać co najmniej:

1) numer Monitora Sądowego i Gospodarczego, w którym dokonano ogłoszenia, o którym mowa w art. 535 § 3, chyba że zawiadomienie to jest przedmiotem ogłoszenia;

2) miejsce oraz termin, w którym wspólnicy mogą się zapoznać z dokumentami wymienionymi w art. 540 § 1; termin ten nie może być krótszy niż miesiąc przed planowanym dniem powzięcia uchwały o podziale.

Skoro przepis art. 539 §1 k.s.h. wyraźnie

6 Z. Jara, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*. Wyd. 20, Warszawa 2018, Legalis.

7 A. Opalski [red.], *Kodeks spółek handlowych. Tom IV. Łączenie, podział i przekształcanie spółek. Przepisy karne*, op. cit.

8 Tak A. Kidyba, *Komentarz do art. 541 k.s.h.*, LEX/el. 2011.

przewiduje odwołanie do sposobu zawiadomień wspólników/akcjonariuszy analogicznych do przepisu art. 238 § 2 bądź art. 402 § 2 k.s.h., to w takim razie w zakresie dzielonej spółki z o.o. wspólnicy powinni być zawiadomieni za pomocą listów poleconych lub przesyłką nadaną pocztą kurierską, jak również drogą elektroniczną, jeśli uprzednio wspólnik wyraził na to pisemną zgodę, podając adres, na który zawiadomienie powinno być wysłane.

Jak wskazuje A. Szumański⁹: „Do treści zawiadomienia w trybie art. 539 k.s.h., wynikającej z przepisów ogólnych, tj. art. 238 § 2 w zw. z art. 539 § 1 k.s.h. albo art. 402 § 2 (art. 4022) w zw. z art. 539 § 1 k.s.h. należy zaliczyć określenie takich elementów, jak:

- 1) dzień, godzinę i miejsce odbycia zgromadzenia wspólników albo walnego zgromadzenia;
- 2) szczegółowy porządek obrad tego zgromadzenia;
- 3) istotne elementy proponowanych zmian w treści umowy (statutu) spółki, co może mieć miejsce tylko w przypadku podziału przez przejęcie i tylko w odniesieniu do spółki przejmującej. W przypadku gdy spółka przejmująca jest spółką akcyjną, należy powołać dotychczasową treść zmienianych postanowień statutu oraz treść proponowanych zmian. Jeżeli zmian tych będzie dużo, powinno się wówczas dołączyć do zawiadomienia projekt nowego tekstu jednolitego statutu wraz z wyliczeniem nowych lub zmienionych postanowień statutu (art. 402 § 2 zd. 2-3 k.s.h.).”

W przypadku zgromadzenia wspólników lub walnego zgromadzenia akcjonariuszy nie powinno być dopuszczalne podjęcie

uchwał podziałowych w trybie art. 240 lub 405 k.s.h. (odbycie zgromadzenia bez formalnego zwołania). Wynika to z tego, że powyższe przepisy nie dadzą się pogodzić z treścią przepisu art. 539 k.s.h., który wymaga obligatoryjnego zawiadomienia o zgromadzeniu¹⁰. Z kolei A. Szumański¹¹ słusznie wskazuje, że pogląd o dopuszczalności podejmowania uchwały działowej w trybie art. 240 albo art. 405 § 1 k.s.h. należy uznać za niepraktyczny i wysoce ryzykowny, w związku z czym powinno się odradzać spółkom jego stosowanie. Skoro bowiem nie jest możliwe ominięcie obowiązku dokonania zawiadomień w trybie art. 539 k.s.h. bez narażania się na ryzyko zaskarżenia uchwały działowej powództwem o stwierdzenie jej nieważności¹² czy odmowę wpisu podziału do rejestru przez sąd¹³, a w zawiadomieniach tych można przekazać informację o miejscu, terminie i porządku obrad zgromadzenia wspólników albo walnego zgromadzenia, to nie ma najmniejszego sensu, aby narażać spółki na takie ryzyko, mając także na względzie wysokie koszty poniesione w związku z realizacją fazy przygotowawczej (menedżerskiej) podziału spółki i uczestnictwa w podziale innych spółek.

Kwestia prawidłowości zawiadomienia wspólników/akcjonariuszy o zgromadzeniu ma zatem istotne znaczenie dla podjęcia ważnej i skutecznej uchwały podziałowej. Zdecydowana większość przedstawicieli doktryny zajmuje stanowisko, zgodnie z którym naruszenie przepisu art. 539 k.s.h. uzasadnia zaskarżenie podjętej następnie uchwały podziałowej powództwem o stwierdzenie jej nieważności¹⁴.

Co prawda przepis art. 539 § 1 k.s.h. ma charakter formalny i dotyczy jedynie

czynności poprzedzających zgromadzenie wspólników (walne zgromadzenie). Jednak w orzecznictwie utrwalony jest pogląd, że wady formalne uchwały (w tym także uchybienia w zakresie procedury zwołania zgromadzenia) uzasadniają stwierdzenie jej nieważności tylko wtedy, gdy wada ma wpływ na treść uchwały, względnie wynik głosowania nad uchwałą¹⁵. Jeżeli zatem wspólnik/akcjonariusz nie zostanie prawidłowo zawiadomiony o zgromadzeniu, na którym miała być głosowana uchwała podziałowa, a jego głos miałby istotne znaczenie dla powzięcia uchwały, wówczas powództwo mogłoby być uzasadnione.

W zasadzie jedynie M. Rodzyńkiewicz¹⁶ przekonuje, że podjęcie uchwały podziałowej przy zastosowaniu art. 239 § 1 i art. 240 (w spółce z o.o.) oraz art. 404 § 1 i art. 405 § 1 (w spółce akcyjnej) jest zasadne. Przekonuje on, że dopuszczalne jest więc podjęcie uchwały podziałowej na zgromadzeniu, w porządku obrad, w którym podjęcie takiej uchwały nie było przewidziane, jeżeli cały kapitał zakładowy jest reprezentowany na zgromadzeniu, a nikt z obecnych nie zgłosił sprzeciwu dotyczącego powzięcia uchwały podziałowej¹⁷. Podobnie dopuszczalne jest podjęcie uchwały podziałowej na zgromadzeniu, które nie zostało formalnie zwołane, jeśli cały kapitał zakładowy jest reprezentowany, a nikt z obecnych nie zgłosił sprzeciwu zarówno co do odbycia zgromadzenia, jak i co do umieszczenia w porządku obrad tej uchwały¹⁸. Zauważyć bowiem należy, że żaden z przepisów tytułu IV działu II k.s.h. nie wymaga wyrażnie, aby uchwała podziałowa była podejmowana wyłącznie w trybie formalnie zwołanego zgromadzenia wspólników (walnego zgromadzenia) czy też wyłącznie w ramach uprzednio ustalonego porządku obrad.

9 S. Sołtyński, A. Szajkowski, A. Szumański, *Kodeks spółek handlowych. Łączenie, podział i przekształcanie spółek*, t. 4, wyd. 3, op. cit.

10 Tak U. Roge w komentarzu do art. 539 k.s.h.; Z. Jara, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*. Wyd. 20, Warszawa 2018, op. cit.

11 S. Sołtyński, A. Szajkowski, A. Szumański, *Kodeks spółek handlowych. Łączenie, podział i przekształcanie spółek*, t. 4, wyd. 3, op. cit.

12 Art. 252 i 425 k.s.h.

13 Art. 23 ustawy z 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym, tj. Dz.U. 2028 poz. 986.

14 A. Szumański, w: S. Sołtyński, A. Szajkowski, A. Szumański, *Kodeks spółek handlowych. Łączenie, podział i przekształcanie spółek*, t. 4, wyd. 3, op. cit., s. 879 i cyt. tam literatura.

15 Por. wyroki SN z: 5 lipca 2007 r., sygn. akt II CSK 163/07, OSNC 2008 Nr 9, poz. 104; z 19 września 2007 r., sygn. akt II CSK 165/07, Legalis.

16 A. Opalski [red.], *Kodeks spółek handlowych. Tom IV. Łączenie, podział i przekształcanie spółek. Przepisy karne*, op. cit.

17 Art. 239 § 1 i art. 404 § 1 k.s.h.

Powyższy pogląd nie znajduje poparcia w doktrynie, choć należy zwrócić uwagę, iż A. Szumański wyjątkowo uwzględnił zasadność podjęcia uchwały podziałowej przy zastosowaniu art. 239 § 1 i art. 240 (w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością) oraz art. 404 § 1 i art. 405 § 1 (w spółce akcyjnej) i wskazał, że takie ryzyko należałoby ponieść tylko wtedy, gdy treść zawiadomienia ograniczałaby się jedynie do stwierdzenia zamiaru podziału w określony sposób (np. przez przejęcie, przez zawiązanie nowej spółki) o treści wskazanej w art. 539 § 2 k.s.h., a więc tym samym nie zawierałoby elementów istotnych zawiadomienia o zwołaniu zgromadzenia. Podjęcie uchwały tej materii w sposób nieformalny (przy założeniu spełnienia przesłanek z art. 240 w przypadku spółki z o.o. albo art. 405 § 1 k.s.h. w odniesieniu do spółki akcyjnej) byłoby jedyną szansą uratowania „ważności” uchwały działowej.

Prawa wspólników mniejszościowych spółki dzielonej

W związku z podjęciem uchwały podziałowej, stosownie do przepisu art. 541 § 5 k.s.h., wspólnicy/akcjonariusze

spółki posiadający nie więcej niż 10% kapitału zakładowego spółki przejmującej lub spółki nowo zawiązanej, mogą żądać wykupu swoich udziałów/akcji przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną. W ramach przewidzianej procedury, wspólnicy/akcjonariusze powinni:

- 1) wnieść zastrzeżenia do planu podziału w terminie dwóch tygodni od dnia jego ogłoszenia. Sposób i termin ogłoszenia planu podziału reguluje przepis art. 535 § 3 k.s.h.;
- 2) żądać od spółki przejmującej albo spółki nowo zawiązanej w związku z podziałem wykupienia przysługujących im w tych spółkach udziałów czy akcji (ang. reverse squeeze out) w terminie do trzech miesięcy od dnia podziału.

Terminy wskazane w przepisie są terminami zawitymi. Prawo wykupu udziałów czy akcji drobnych akcjonariuszy jest realizowane przez zobowiązaną spółkę przejmującą bądź spółkę nowo zawiązaną, uczestniczącą w podziale nie według wartości nominalnej, ale według wartości rynkowej. Gwarantuje to odesłanie przez przepis

art. 541 § 5 zd. 2 k.s.h. do zasad określonych w art. 417 k.s.h.

Podsumowanie

Biorąc pod uwagę powyższe, procedura podziału przez wydzielenie może w wielu przypadkach okazać się skutecznym narzędziem do podzielenia pomiędzy wspólników prowadzonego dotychczas wspólnie biznesu, tak, aby każdy z zainteresowanych osób mogła działać dalej już samodzielnie w ramach odrębnego podmiotu gospodarczego.

Procedura podziału przez wydzielenie może okazać się również możliwością wyjścia wspólników mniejszościowych ze spółki. Należy przy tym podkreślić, że podział przez wydzielenie będzie trwał zapewne krócej niż przykładowo spór sądowy o wyłączenie wspólnika ze spółki. Ekonomicznie może też okazać się, że przeprowadzenie podziału i poniekąd „splata” wspólnika czy to pieniężna czy to poprzez wyposażenie go w ramach nowej spółki w odpowiedni, adekwatny pakiet aktywów i pasywów, będzie korzystniejsza niż prowadzenie wieloletniego sporu sądowego i ponoszenie związanych z nim kosztów.

18 Art. 240 oraz art. 405 par. 1 k.s.h.

Summary

Aleksandra Księżyk

Does the division of private limited company conducted within one of the procedures stated in Article 529 § 1 of the Code of Commercial Companies gives the opportunity to separate the shareholders and divide business between individual subjects and the shareholders as well?

The provision of the Article 531 § 5 of the Code of Commercial Companies („CCC”) states that on the day of division or on the day of separating, the shareholders of the divided company become shareholders of the acquiring company indicated in the division plan. The literal wording of the aforementioned provision indicates that the shareholders of the existing split company, after the division, will become shareholders of the acquiring company accordingly with the division plan, i.e. relevant provisions stipulated that its shareholder after division will be a shareholder or shareholders of given company. The above should be understood in such a way that as of the day of separating the shareholders of the existing divided company, they will achieve the status of shareholders of another entity whose shares have been assigned to a given person in the division plan. Therefore it is possible to separate the parent company's shareholders.



Marek Piotrowski

Autor jest prawnikiem specjalizującym się w prawie podatkowym. Absolwent Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie. Właściciel kancelarii doradztwa podatkowego w Krakowie i praktykujący doradca podatkowy z ponad dziesięcioletnim stażem. Autor kilkuset artykułów o tematyce podatkowej, wydanych m.in. przez Wydawnictwo C.H. Beck w publikacji „Teczka księgowego”.

Słowa kluczowe: podatki, transakcje gotówkowe, koszty, koszty uzyskania przychodów, rachunek płatniczy, prawo przedsiębiorców, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

TRANSAKCJE GOTÓWKOWE A KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓW

Stosownie do art. 15d ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych¹ (dalej u.p.d.o.p.) wprowadzonego od 1 stycznia 2017 r., podatnicy nie zaliczają do kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej części, w jakiej płatność dotycząca transakcji określonej aktualnie w treści art. 19 ustawy z 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców² (dalej p.p.) została dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego. Tożsame rozwiązanie definiuje art. 22p ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych³ (dalej u.p.d.o.f.). Przepisy obu tych ustaw przewidują jednocześnie rozwiązania szczególne – właściwe dla sytuacji, w której w stosunku do transakcji objętej obowiązkiem płatności za pośrednictwem rachunku płatniczego dokonano zapłaty z naruszeniem tego obowiązku po zaliczeniu kosztu w ciężar podatkowych kosztów uzyskania przychodów.

Wprowadzenie – warunki zaliczenia kosztów do kosztów podatkowych

Ustalenie podatkowych kosztów uzyskania przychodów na gruncie u.p.d.o.p. oraz u.p.d.o.f. stanowi niewątpliwie jeden z kluczowych parametrów pozwalających na właściwe określenie wartości należnego podatku dochodowego za rok podatkowy, a zatem podatku wykazanego w treści zeznania CIT-8, składanego przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych, ale też zeznań PIT-36 albo PIT-36L, składanych przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, tj. osób prowadzących działalność gospodarczą.

Dlatego analizując problematykę zaliczania w ciężar podatkowych kosztów uzyskania przychodów kosztów poniesionych w roku podatkowym, konieczne jest przeprowadzenie analizy:

- 1) dochowania ogólnych warunków pozwalających na zaliczenie danego kosztu do kosztów podatkowych w kontekście u.p.d.o.p. albo u.p.d.o.f. oraz
- 2) braku występowania szczególnych, właściwych dla danego indywidualnie określonego kosztu, przesłanek negatywnych, wykluczających dany poniesiony koszt z zakresu podatkowych kosztów uzyskania przychodów.

1 T.j. Dz.U. 2018 poz. 1036.

2 T.j. Dz.U. 2018 poz. 646.

3 T.j. Dz.U. 2018 poz. 1509.

Odpowiednio, stosownie do brzmienia art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p., a także art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f., została przewidziana podstawowa, obowiązująca w obszarze opodatkowania podatkiem dochodowym, zasada w zakresie zaliczania ponoszonych kosztów w ciężar podatkowych kosztów uzyskania przychodów. W myśl tych regulacji zasadą jest, że kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów (ze źródła przychodów w obszarze u.p.d.o.p.), zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w treści obu ustaw podatkowych⁴, jako nieuznawanych za podatkowe koszty uzyskania przychodów. W konsekwencji powyższych regulacji ogólnych, poniesione przez podatnika koszty stanowią podatkowe koszty uzyskania przychodów w obszarze obu powołanych ustaw o podatkach dochodowych wówczas, gdy pomiędzy ich poniesieniem a działalnością podatnika istnieje związek pozwalający na stwierdzenie, że te koszty:

- 1) zostały poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub
- 2) zostały poniesione w celu zachowania źródła przychodów, lub
- 3) zostały poniesione w celu zabezpieczenia źródła przychodów.

Jednak w każdym przypadku zaliczenie wydatku (kosztu) do podatkowych kosztów uzyskania przychodów wymaga, aby konkretny, rozpoznany i poniesiony przez podatnika koszt, mimo spełnienia jednego ze wskazanych powyżej warunków, nie był wymieniony w treści regulacji art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p. albo odpowiednio art. 23 u.p.d.o.f. jako koszt nieuznawany za podatkowe koszty uzyskania przychodów. Ponadto wskazując na wymogi uznania danego kosztu za podatkowy koszt uzyskania przychodów, konieczne jest także właściwe, czyli

zgodne z przepisami obowiązującymi w tym zakresie, udokumentowanie kosztu poniesionego przez podatnika.

Regulacje ustawy Prawo przedsiębiorców w zakresie płatności bezgotówkowych

Stosownie do regulacji wyrażonej treścią art. 19 ustawy z 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców⁵ (dalej p.p.), dokonywanie lub przyjmowanie płatności związanych z wykonywaną działalnością gospodarczą następuje za pośrednictwem rachunku płatniczego przedsiębiorcy w każdym przypadku, gdy:

- 1) stroną transakcji, z której wynika płatność, jest inny przedsiębiorca oraz
- 2) jednorazowa wartość transakcji, bez względu na liczbę wynikających z niej płatności, przekracza równowartość 15 000 zł, przy czym transakcje w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego walut obcych ogłaszanego przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień dokonania transakcji.

Należy zauważyć, że wskazane regulacje stanowią powielenie dotychczasowych regulacji ustawy z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej⁶ (dalej u.s.d.g.), która została uchylona w związku z wejściem w życie 30 kwietnia 2018 r. p.p. Obecny kształt rozwiązania ustalonego treścią art. 19 p.p. (poprzednio art. 22 u.s.d.g.), w związku z wprowadzoną ustawą z 13 kwietnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o swobodzie działalności gospodarczej⁷, znacząco różni się od poprzednio obowiązujących regulacji w zakresie płatności gotówkowych. Trzeba przypomnieć, że w stanie prawnym obowiązującym jeszcze do końca

2016 r., limit transakcji gotówkowych dokonywanych między przedsiębiorcami, przewidziany w art. 22 ust. 1 u.s.d.g., był równy 15 000 euro.

Trzeba szczególnie podkreślić, że ustalony brzmieniem art. 19 p.p. (wcześniej art. 22 ust. 1 u.s.d.g.) limit płatności gotówkowej dokonywanej pomiędzy przedsiębiorcami odnosi się do jednorazowej wartości transakcji, bez względu na liczbę wynikających z niej płatności. Dlatego ewentualny zabieg polegający na dokonywaniu częściowych płatności pod kątem wypełnienia zasad dokonywania/przyjmowania płatności przewidzianych powołaną normą należy uznać za bezcelowy.

Wskazany w art. 19 p.p. limit dopuszczalności dokonywania płatności gotówkowej odnosi się bowiem do wartości transakcji, nie zaś do wartości płatności dokonywanej w ramach tej transakcji, dlatego np. jeżeli ustalona między przedsiębiorcami jednorazowa wartość transakcji wynosi 20 000 zł, to dla dochowania wymogu realizacji limitu wynikającego z art. 19 p.p. konieczne jest, aby cała należność sprzedawcy (bez względu na liczbę dokonywanych płatności) została zrealizowana za pośrednictwem rachunku płatniczego przedsiębiorcy.

Wyłączenie z podatkowych kosztów uzyskania przychodów

Analizując powołaną zmianę przepisów wprowadzonych uprzednio do regulacji u.s.d.g. (aktualnie wynikających z art. 19 p.p.), należy zwrócić uwagę, że w przeciwieństwie do obowiązku dokonywania płatności między przedsiębiorcami za pośrednictwem rachunku bankowego, jaki istniał do końca 2016 r., w obszarze regulacji obowiązujących od 1 stycznia 2017 r., obowiązek

⁴ Art. 16 u.p.d.o.p., art. 23 u.p.d.o.f.

⁵ T.j. Dz.U. 2018 poz. 646.

⁶ Dz.U. 2017 poz. 2168.

⁷ Dz.U. 2016 poz. 780.

realizacji płatności za pośrednictwem rachunku płatniczego został obwarowany dodatkowymi, wprowadzonymi do porządku prawnego rozwiązaniami o charakterze sankcyjnym.

W świetle regulacji art. 15d ust. 2 u.p.d.o.p. (art. 22p ust. 2 u.p.d.o.f.) w przypadku zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej części, w jakiej płatność dotycząca transakcji określonej w art. 19 p.p. została dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego, podatnicy:

- 1) zmniejszają koszty uzyskania przychodów albo
- 2) w przypadku braku możliwości zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów – zwiększają przychody w miesiącu, w którym została dokonana płatność bez pośrednictwa rachunku płatniczego.

Powyższe rozwiązanie prowadzi zatem do konieczności efektywnego skorygowania nie tyle samych kosztów uzyskania przychodów, ile podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym w obszarze u.p.d.o.p. i u.p.d.o.f.

Stanie się tak w sytuacji, w której koszty pierwotnie rozpoznane jako koszty podatkowe (zgodnie z obowiązującymi w tym zakresie przepisami obu ustaw) zostały do tych kosztów zaliczone, a następnie (np. z uwagi na ustalone warunki transakcji w zakresie odroczonej płatności) realizacja samej płatności została dokonana z naruszeniem obowiązku wynikającego z art. 19 p.p.

Przykład

Przedsiębiorcy dokonali między sobą transakcji na dostawę towaru określonego umową. Wartość transakcji wynosiła 20 000 zł. Została ona zrealizowana 20 sierpnia 2018 r., a na wystawionej fakturze termin płatności ustalono na

10 września 2018 r. Nabywca, czyli przedsiębiorca będący osobą fizyczną (dla ułatwienia – nie mający prawa do odliczenia VAT), na podstawie brzmienia art. 22 ust. 6b u.p.d.o.f. zaliczył opisany koszt (20 000 zł) w ciężar podatkowych kosztów uzyskania przychodów w dacie wystawienia faktury dokumentującej wskazaną transakcję. W dniu 10 września 2018 r. nabywca dokonał płatności na rzecz dostawcy w formie przelewu bankowego w kwocie 15 000 zł, natomiast dzień później gotówką dopłacono dostawcy pozostałą część należności.

Analizując przedstawiony stan faktyczny należy stwierdzić, iż płatność dokonana między przedsiębiorcami tytułem zapłaty za ustaloną transakcję została zrealizowana z naruszeniem dyspozycji art. 19 p.p. Dlatego znajdują tutaj zastosowanie szczególne regulacje sanacyjne, przewidziane w art. 22p ust. 2 u.p.d.o.f.

W związku z tym, iż wartość transakcji przekraczała kwotę 15 000 zł, a płatność w części została zrealizowana bez pośrednictwa rachunku płatniczego, konieczne stało się dokonanie zmniejszenia wartości kosztów uzyskania przychodów w miesiącu, w którym dokonano płatności bez pośrednictwa rachunku płatniczego. Dlatego we wrześniu 2018 r. nabywca musi zmniejszyć koszty uzyskania przychodów o kwotę 5 000 zł, ewentualnie, w razie braku takiej możliwości, może dokonać odpowiedniego zwiększenia wartości przychodów.

Trzeba bowiem pamiętać, iż obowiązek dokonania zmniejszenia kosztów/zwiększenia przychodów odnosi się do tej części transakcji, którą zaliczono do kosztów uzyskania przychodów i w jakiej płatność została dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego.

Trzeba zauważyć, że powyższe reguły znajdują zastosowanie również w przypadku nabycia lub wytworze-

nia środków trwałych albo nabycia wartości niematerialnych i prawnych (art. 15d ust. 3 pkt 1 u.p.d.o.p., art. 22p ust. 3 pkt 1 u.p.d.o.f.), a także w sytuacjach szczególnych, właściwych dla odrębnych rozwiązań przewidzianych w treści obu ustaw o podatkach dochodowych.

Odpowiednio w świetle:

1) art. 15d ust. 3 pkt 2 u.p.d.o.p. – powyżej omówione zasady związane z obowiązkiem realizacji płatności za pośrednictwem rachunku płatniczego i ustalonymi sankcjami dotyczącymi konieczności zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów (ewentualnie zwiększenia przychodów) stosuje się w przypadku dokonania płatności po zmianie formy opodatkowania na zryczałtowaną formę opodatkowania określoną w ustawie z o podatku tonażowym⁸ (dalej u.p.t.), z tym, że zmniejszenie kosztów uzyskania przychodów lub zwiększenie przychodów następuje za rok podatkowy poprzedzający rok podatkowy, w którym nastąpiła zmiana formy opodatkowania,

2) art. 22p ust. 3 pkt 2 u.p.d.o.f. – wskazane powyżej reguły znajdują zastosowanie nie w przypadku dokonania płatności po likwidacji pozarolniczej działalności gospodarczej albo po zmianie formy opodatkowania na zryczałtowaną formę opodatkowania określoną w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne⁹ albo w u.p.t., z tym, że w takich przypadkach zmniejszenie kosztów uzyskania przychodów lub zwiększenie przychodów następuje za rok podatkowy, w którym nastąpiła likwidacja tej działalności, albo za rok podatkowy poprzedzający rok podatkowy, w którym nastąpiła zmiana formy opodatkowania.

Należy wskazać, że prawo bilansowe nie zawiera ograniczeń dotyczących możliwości płatności gotówką.

⁸ Dz.U. 2018 poz. 381.

⁹ Dz.U. 2018 poz. 2157.

Kompensata wzajemnych wierzytelności (potrącenie)

Na płaszczyźnie omawianych przepisów u.p.d.o.p. i u.p.d.o.f. w związku z rozwiązaniem wynikającym z art. 19 p.p., powstaje zasadnicza wątpliwość w zakresie dopuszczalności wygaszenia wierzytelności wynikających z transakcji dokonywanych między przedsiębiorcami, w odniesieniu do których istnieje obowiązek płatności za pośrednictwem rachunku płatniczego w drodze potrącenia. W realiach życia gospodarczego często zdarza się, że podmioty gospodarcze są względem siebie zarówno wierzycielami, jak i dłużnikami. Dlatego w przypadku istnienia wzajemnie wymagalnych wierzytelności o charakterze pieniężnym, naturalnym rozwiązaniem staje się ich wzajemne potrącenie do wysokości wierzytelności o niższej wartości.

Takie rozwiązanie wynika wprost z regulacji art. 498 § 1 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny¹⁰ (dalej k.c.), która stanowi, że gdy dwie osoby są jednocześnie względem siebie dłużnikami i wierzycielami, każda z nich może potrącić swoją wierzytelność z wierzytelności drugiej strony, jeżeli przedmiotem obu wierzytelności są pieniądze lub rzeczy tej samej jakości oznaczone tylko co do gatunku, a obie wierzytelności są wymagalne i mogą być dochodzone przed sądem lub przed innym organem państwowym. Z kolei art. 498 § 2 k.c. stanowi, że wskutek potrącenia obie wierzytelności umarzają się nawzajem do wysokości wierzytelności niższej.

O ile jednak w obszarze regulacji przepisów prawa cywilnego wzajemne wygaśnięcie istniejących wierzytelności do wysokości wierzytelności niższej nie budzi większych wątpliwości, o tyle

w odniesieniu do wierzytelności wynikających z transakcji dokonywanych między przedsiębiorcami, którzy w ramach danej transakcji, zgodnie z art. 19 p.p., są zobowiązani do dokonania rozliczeń za pośrednictwem rachunku płatniczego, dokonanie rozliczenia takich transakcji w drodze potrącenia budzi istotne wątpliwości. Potrącenia, chociaż ma charakter bezgotówkowy, nie sposób uznać za płatność dokonaną za pośrednictwem rachunku płatniczego przedsiębiorcy. Dlatego pojawia się pytanie o konieczność stosowania w takiej sytuacji rozwiązania sanacyjnego, przewidzianego regulacjami art. 15d u.p.d.o.p. (art. 22p u.p.d.o.f.). Ta kwestia stanowiła przedmiot interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z 29 listopada 2016 r., która odnosiła się jeszcze do tożsamych regulacji art. 22 ust. 1 u.s.d.g.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 29.11.2016 r.¹¹

Przepisy art. 22 u.s.d.g. odnoszą się do płatności gotówkowych/bezgotówkowych, a nie do regulowania zobowiązań (które to pojęcie ma szerszy zakres). W przypadku płatności może ona być dokonana w formie gotówkowej lub bezgotówkowej. Jeżeli zatem ma miejsce uregulowanie lub wygaśnięcie zobowiązania z innych powodów niż dokonanie płatności, wówczas omawianych przepisów nie stosuje się. Tym samym stanowisko Spółki, jej zdaniem, należy uznać za zasadne.

Podsumowanie

Konsekwencję powyższej kwalifikacji stanowi zatem wniosek, w świetle

którego wygaszenie zobowiązania wynikającego z transakcji gospodarczej dokonanej pomiędzy przedsiębiorcami w drodze potrącenia wzajemnych i wymagalnych wierzytelności nie stanowi o naruszeniu ustalonego brzmieniem art. 19 p.p. obowiązku dokonywania rozliczeń za pośrednictwem rachunku płatniczego. W efekcie brak jest w takim wypadku podstaw do stosowania regulacji art. 15d u.p.d.o.p. (art. 22p u.p.d.o.f.) w stosunku do kosztów podatkowych wynikających z transakcji, w odniesieniu do których zobowiązanie podatkowe wygasło w drodze potrącenia. Kwalifikacja ta będzie odnosiła się jednak wyłącznie do tej części zobowiązania wynikającego z transakcji gospodarczej, która wygasła w drodze potrącenia.

Jeżeli zatem przykładowo w drodze potrącenia doszło do wygaszenia jedynie części zobowiązania wynikającego z transakcji, w stosunku do której stosownie do brzmienia art. 19 p.p. istnieje obowiązek dokonywania płatności za pośrednictwem rachunku płatniczego, a pozostała część rozliczeń zostanie dokonana gotówką, to należy uznać, iż w stosunku do tej uregulowanej gotówką części zobowiązania na gruncie regulacji ustaw podatkowych znajdują zastosowanie regulacje sanacyjne, wskazane brzmieniem art. 15d u.p.d.o.p. (art. 22p u.p.d.o.f.).

Wygaszenie zobowiązania poprzez dokonanie kompensaty wzajemnych i wymagalnych wierzytelności, także w sytuacji, w której wartość potrąconych wzajemnych wierzytelności przekracza limit wynikający z treści art. 19 p.p., nie daje podstaw do stosowania regulacji art. 15d u.p.d.o.p. (art. 22p u.p.d.o.f.) w zakresie wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów.

10 T.j. Dz.U. 2018 poz. 1025.

11 Sygn. 2461-IBPB-1-3.4510.965.2016.1.MST, Legalis.

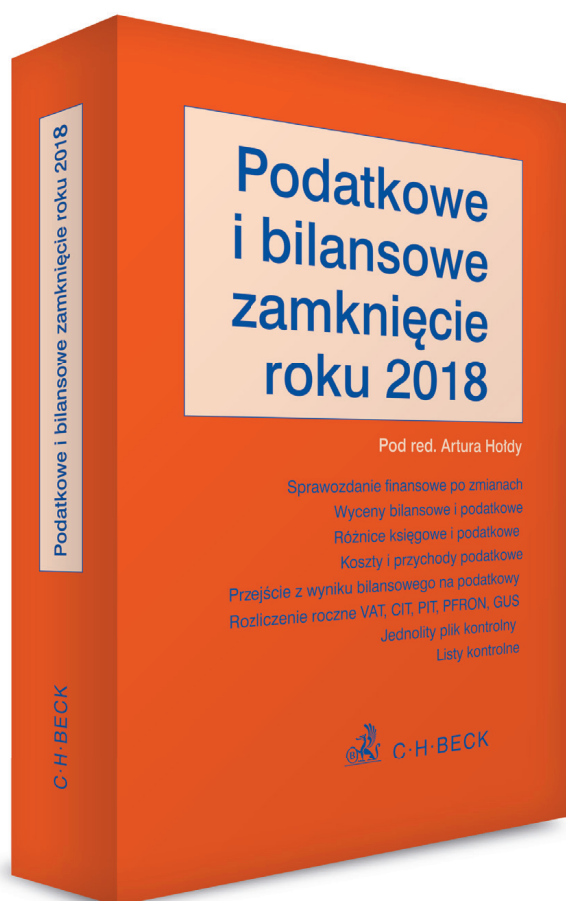


Artykuł pochodzi z książki „Podatkowe i bilansowe zamknięcie roku 2018” pod redakcją prof. nadzw. dr. hab. Artura Hołdy, z planowanym wydaniem przez Wydawnictwo C.H. Beck w grudniu 2018 r.; <https://www.ksiegarnia.beck.pl/17699-podatkowe-i-bilansowe-zamkniecie-roku-2018-artur-holda>.

Podatkowe i bilansowe zamknięcie roku 2018

Red.: prof. nadzw. dr hab. Artur Hołda

Publikacja, która uwzględnia liczne zmiany podatkowe z 2018 r.



Dzięki tej książce dowiedzą się Państwo m.in.:

- jak przekazać sprawozdanie finansowe w wersji elektronicznej,
- jak wypełnić obowiązki dokumentacyjne oraz sprawozdawcze w zakresie cen transferowych,
- jak wykorzystać środki pozostające na rachunkach VAT „Podzielona płatność” i gdzie wykazać je w sprawozdaniu finansowym,
- jakie wydatki w zakresie usług niematerialnych można uznać za koszty podatkowe,
- jak prawidłowo rozdzielić przychody i koszty podatkowe na związane z działalnością podstawową oraz na wynikające z zysków kapitałowych.

www.ksiegarnia.beck.pl



DOFINANSOWANIE SPÓŁKI PRZEZ WSPÓLNIKÓW POPRZEZ PODWYŻSZENIE KAPITAŁU ZAKŁADOWEGO, DOPLATY I POŻYCZKI A KONSEKWENCJE PODATKOWE

W przypadku, gdy spółka nie może bądź nie chce skorzystać z zewnętrznych źródeł finansowania, na przykład kredytu, wówczas rozwiązaniem może być zasilenie jej przez wspólników. Może pozyskać od nich środki dzięki podwyższeniu kapitału zakładowego, nałożeniu na wspólników dopłat czy zaciągnięciu u nich pożyczki dla spółki. Wybór sposobu dofinansowania zależy najczęściej od wysokości kwoty, którą spółka potrzebuje uzyskać, i od celu, na który chce ją przeznaczyć. Jakie są w tych sytuacjach skutki podatkowe?

Wprowadzenie

W przypadku, gdy wspólnicy chcą bezzwrotnie zasilić spółkę, decydują się na podwyższenie kapitału zakładowego. Wtedy przekazane środki przechodzą na własność spółki, a wspólnicy otrzymują w zamian nowe udziały. Ta forma dofinansowania wymaga wielu formalności i skutkuje dopiero po zarejestrowaniu podwyższenia kapitału w Krajowym Rejestrze Sądowym (dalej KRS). Warto z niej skorzystać przede wszystkim wówczas, gdy spółka planuje rozwój i potrzebuje dofinansowania w szerszym zakresie i w dłuższej perspektywie czasu.

Dofinansowanie przez dopłaty zwiększa środki spółki, ma jednak charakter czasowy i spół-

ka zobowiązana jest do ich zwrotu. Należy pamiętać, że spółka może domagać się dopłat od wspólników tylko w przypadku, gdy przewiduje to umowa spółki. Musi z niej wynikać również kwota nałożonych dopłat. Dopłaty należy wnieść zgodnie z przepisami Kodeksu spółek handlowych¹. A zatem spółka nie może obciążyć nimi wspólników dowolnie, lecz należy zachować zasadę proporcjonalności, czyli każdy wnosi część odpowiadającą wielkości jego udziałów. Wniesienie dopłat również jest sformalizowane. Zasadą jest, że dopłaty podlegają zwrotowi, a zatem zapewniają tylko czasowe dofinansowanie.

Najmniej sformalizowanym i najtańszym pozyskaniem środków finansowych jest zaciągnięcie pożyczki u wspólnika. Ten sposób

Iwona Czauderna

Autorka jest doradcą podatkowym, prawniczką. Absolwentka Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego w Lublinie. Prowadzi kancelarię doradztwa podatkowego. Zdobyła doświadczenie zawodowe w czasie współpracy z podmiotami świadczącymi doradztwo podatkowe, a także jako pracownica organów podatkowych. Autorka licznych publikacji o tematyce podatkowej. Specjalizuje się w kwestiach dotyczących opodatkowania podmiotów gospodarczych.

Słowa kluczowe: podatki, spółka, wspólnicy, dofinansowanie, podatek dochodowy, kapitał zakładowy, finansowanie dłużne, koszty uzyskania przychodów, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

¹ Ustawa z 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, t.j. Dz.U. 2017 poz. 1577 (dalej k.s.h.).

dofinansowania nie wymaga żadnej szczególnej formy. Jednak te środki, jak wskazuje sama umowa pożyczki, spółka musi zwrócić. Dodatkowo spółka poniesie koszt odsetek od pożyczki. A zatem dofinansowanie spółki w formie pożyczki będzie bardziej opłacalne wówczas, gdy spółka potrzebuje doraźnego finansowego wsparcia.

Dofinansowanie spółki przez podwyższenie kapitału zakładowego

Podwyższenie kapitału zakładowego pozwala na pozyskanie środków na rozwój spółki lub zastąpienie zewnętrznych źródeł finansowania (np. kredytu) zasobami wspólników. Zgodnie z przepisami k.s.h. wspólnicy mogą podwyższyć kapitał zakładowy na dwa sposoby:

- 1) na podstawie dotychczasowych postanowień umowy spółki,
- 2) przez dokonanie zmiany umowy spółki.

W obu ww. przypadkach albo zwiększa się liczbę udziałów, zachowując ich wartość nominalną, albo podwyższa się wartość nominalną bez zmiany ich liczby. Podwyższony kapitał może pochodzić z zysku wypracowanego przez spółkę albo z wkładów wnoszonych przez wspólników na pokrycie nowych udziałów, albo z podwyższonej wartości udziałów.

Aby wspólnicy mogli podwyższyć kapitał zakładowy na podstawie regulujących tę kwestię postanowień umowy spółki, w umowie spółki musi być zapis:

- 1) zezwalający na podwyższenie kapitału zakładowego bez zmiany umowy spółki,
- 2) określający maksymalną wysokość podwyższenia kapitału zakładowego,
- 3) wskazujący termin podwyższenia.

Postanowienie umowy spółki dotyczące podwyższenia kapitału zakładowego może być następujące: „W terminie do 31 grudnia 2018 r. kapitał zakładowy spółki

może być podwyższony do wysokości 80 000 zł bez zmiany umowy spółki”.

Jeżeli w umowie spółki znajduje się postanowienie o możliwości podwyższenia kapitału zakładowego, wówczas aby je przeprowadzić, wystarczy uchwała zgromadzenia wspólników, co do zasady podjęta bezwzględną większością głosów.

Jeśli dotychczasowe postanowienia umowy spółki nie przewidują podwyższenia kapitału zakładowego, to konieczna jest zmiana umowy spółki. W tym celu zarząd zwołuje zgromadzenie wspólników, na którym wspólnicy podejmują uchwałę większością 2/3 głosów². Uchwała w sprawie zmiany umowy spółki podwyższającej kapitał zakładowy musi być podjęta w formie aktu notarialnego.

Uchwała o podwyższeniu kapitału zakładowego powinna określać:

- 1) wysokość podwyższenia,
- 2) liczbę nowo ustanowionych udziałów i ich wartość (lub nową wartość udziałów – w sytuacji, gdy podwyższenie następuje przez podwyższenie wartości nominalnej istniejących udziałów),
- 3) w jaki sposób zostanie pokryty podwyższony kapitał zakładowy (wkłady pieniężne lub niepieniężne),
- 4) osoby obejmujące udziały w podwyższonym kapitale zakładowym (czyli: imię i nazwisko, adres, nr dowodu osobistego, PESEL).

Wspólnicy mogą wносить wkłady na podwyższony kapitał zakładowy w formie pieniężnej lub niepieniężnej (aportowej). Forma pokrycia wkładów będzie miała znaczenie w rozliczeniu podatkowym podwyższenia kapitału zakładowego.

Podwyższenie kapitału zakładowego spółki z o.o. wymaga kolejno następujących działań:

- 1) podjęcia przez wspólników uchwały o podwyższeniu kapitału zakładowego,
- 2) objęcia przez nich udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym,
- 3) wniesienia przez wspólników wkładów na pokrycie podwyższonego kapitału zakładowego,
- 4) wpisania przez zarząd podwyższenia kapitału zakładowego do KRS.

Należy pamiętać, że wspólnicy skutecznie obejmują udziały w podwyższonym kapitale zakładowym spółki z o.o. w momencie zarejestrowania podwyższenia w KRS, wówczas też następuje podwyższenie kapitału zakładowego. Dodatkowo podwyższenie kapitału należy ogłosić w Monitorze Sądowym i Gospodarczym.

Jeśli nowe udziały powstałe przy podwyższeniu kapitału zakładowego mają być pokryte wkładem niepieniężnym (aportem), wówczas należy zastosować przepisy dotyczące wkładów niepieniężnych, obowiązujące przy zakładaniu spółki. To oznacza, że nowe udziały powinny określać:

- 1) co jest przedmiotem wkładu,
- 2) dane wspólnika wnoszącego aport (imię i nazwisko) oraz
- 3) liczbę i wartość nominalną objętych w zamian udziałów.

Jeżeli nowe udziały powstałe przy podwyższeniu kapitału zakładowego mają być pokryte aportem, to zawsze następuje zmiana umowy spółki – nawet wtedy, gdy umowa spółki określa maksymalną wysokość podwyższenia kapitału zakładowego i jego termin. Wspólnicy muszą zatem zebrać się na zgromadzeniu i podjąć w tej sprawie uchwałę w formie aktu notarialnego. Obowiązuje wówczas większość 2/3 głosów (chyba że umowa spółki przewiduje bardziej rygorystyczne warunki).

² Art. 246 § 1 k.s.h.

Zarząd ma obowiązek zgłosić podwyższenie kapitału zakładowego do sądu rejestrowego³. Jednak zanim tego dokonano, wkłady na pokrycie podwyższonego kapitału powinny być w całości wniesione⁴. Wszyscy członkowie zarządu mają obowiązek złożyć oświadczenie, że tak się stało. Jeśli zawarli w nim – umyślnie lub przez niedbalstwo – fałszywe dane, wówczas odpowiadają wobec wierzytelni spółki solidarnie ze spółką przez 3 lata od dnia zarejestrowania podwyższenia kapitału zakładowego.

Zgłaszając podwyższenie kapitału zakładowego do sądu rejestrowego, zarząd ma obowiązek dołączyć do tego dokumentu:

- 1) uchwałę o podwyższeniu kapitału zakładowego,
- 2) oświadczenia wspólników o objęciu udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym,
- 3) oświadczenie wszystkich członków zarządu, że wkłady na podwyższony kapitał zakładowy zostały w całości wniesione.

Podwyższenie kapitału zakładowego – podatek dochodowy

Podwyższenie kapitału zakładowego i pokrycie go gotówką z punktu widzenia podatku dochodowego jest neutralne podatkowo. Wartość wkładów pieniężnych nie stanowi bowiem dla spółki przychodu. Zgodnie z art. 12 ust. 4 pkt 4 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej u.p.d.o.p.)⁵, do przychodów nie zalicza się przychodów otrzymanych na utworzenie lub powiększenie kapitału zakładowego. A zatem dokonanie podwyższenia kapitału zakładowego w spółce kapitałowej nie spowoduje wystąpienia w takiej spółce przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych.

Kapitał zakładowy musi zostać podwyższony prawidłowo, czyli zgodnie z przepisami k.s.h. Jeśli podwyższenie zostanie przeprowadzone niezgodnie z tymi przepisami, wówczas otrzymane z tego tytułu pieniądze spółka musi zaliczyć do przychodów jako nieodpłatne świadczenie podlegające opodatkowaniu wraz z innymi przychodami.

Spółka, która decyduje się podwyższyć kapitał zakładowy, musi liczyć się z wydatkami, takimi jak: podatek od czynności cywilnoprawnych, opłata sądowa czy taksa notarialna. Poniesione przez spółkę w związku z tym podwyższeniem kapitału zakładowego ww. wydatki nie mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów spółki, ponieważ dotyczą przychodu, który jest wyłączony z przychodu podatkowego podlegającego opodatkowaniu.

Zgodnie z uchwałą Naczelnego Sądu Administracyjnego⁶: tylko wydatki związane z emisją nowych akcji, bez których nie jest możliwe podwyższenie przez spółkę akcyjną kapitału zakładowego, nie są kosztami uzyskania przychodów, stosownie do reguł wyrażonych w treści art. 12 ust. 4 pkt 4 i art. 7 ust. 1 i 2 u.p.d.o.p. w zw. z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. Do tego rodzaju wydatków niewątpliwie należy zaliczyć opłaty notarialne, sądowe, podatek od czynności cywilnoprawnych (...). Pozostałe wydatki, stanowiąc koszty ogólne funkcjonowania spółki kapitałowej, stanowią, zgodnie z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p., koszty uzyskania przychodów⁷.

Skutki podatkowe u wspólników

W momencie objęcia przez wspólników udziałów w zamian za wkład pieniężny również nie powstaje po stronie tych wspólników przychód.

Dopiero w chwili, gdy np. dokonają sprzedaży udziałów objętych za wkład pieniężny, mają obowiązek odprowadzić podatek i złożyć zeznanie podatkowe. Jeśli jednak wspólnicy obejmują udziały za wkład niepieniężny (np. nieruchomości, maszyna, składnik majątku inny niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część), wówczas przychód z tego tytułu powstanie już w chwili objęcia udziałów i będzie odpowiadał wartości wkładu określonej w statucie lub umowie spółki, a w razie ich braku wartości wkładu określonej w innym dokumencie o podobnym charakterze, nie niższej jednak niż wartość rynkowa takiego wkładu⁸.

Podatek dochodowy z tytułu objęcia udziałów w spółce z o.o. przez wspólników będących osobami fizycznymi w zamian za wkład niepieniężny wynosi 19% dochodu (art. 30b ust. 1 u.p.d.o.f.). Dochód ten ustala się zgodnie z art. 30b ust. 2 pkt 5 u.p.d.o.f. – jest nim różnica pomiędzy przychodem, określonym zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f., a kosztami określonymi na podstawie art. 22 ust. 1e u.p.d.o.f.

Przychodem z objętych w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część udziałów (akcji) w przypadku osób prawnych jest również wartość wkładu określona w statucie lub umowie spółki, a w razie ich braku wartość wkładu określona w innym dokumencie o podobnym charakterze nie niższa niż wartość rynkowa⁸.

Ponadto podwyższenie kapitału zakładowego może być dokonywane ze środków spółki kapitałowej. Można podwyższyć kapitał zakładowy spółki poprzez przeniesienie z kapitału zapasowego utworzonego wcześniej z zysku

³ Art. 262 k.s.h.

⁴ Art. 163 pkt 2 i art. 167 § 1 pkt 2 oraz art. 262 § 2 pkt 3 k.s.h.

⁵ Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej u.p.d.o.p.), t.j. Dz.U. 2018 poz. 1036.

⁶ Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 stycznia 2011 r., sygn. akt II FPS 6/10, Legalis.

⁷ Art. 17 ust. 1 pkt 9 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej u.p.d.o.f.), t.j. Dz.U. 2018 r. poz. 1509.

⁸ Art. 12 ust. 1 pkt 7 w zw. z art. 12 ust. 4 pkt 25 u.p.d.o.p.

spółki. Taka sytuacja jest dla takiej spółki neutralna z punktu widzenia przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych. Jednak taka operacja gospodarcza nie jest neutralna dla wspólników tej spółki.

Należy zaznaczyć, że od 1 stycznia 2018 r. przychody z zysków kapitałowych zostały wyodrębnione jako oddzielne źródło przychodów⁹. W związku z tym jako przychód z zysków kapitałowych, zgodnie z art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. f u.p.d.o.p., uważa się równowartość zysku osoby prawnej przeznaczonego na podwyższenie kapitału zakładowego. Jeśli chodzi o wspólników będących osobami fizycznymi, to odpowiednio zgodnie z art. 24 ust. 5 pkt 4 u.p.d.o.f. za dochód wspólników spółki kapitałowej uznaje się m.in. dochód przeznaczony na podwyższenie jej kapitału zakładowego oraz równowartość kwot przekazanych na kapitał zakładowy takiej spółki z innych jej kapitałów (funduszy).

W obu ustawach dotyczących podatków dochodowych (u.p.d.o.p. i u.p.d.o.f.) określana jest stawka tego podatku w wysokości 19% przychodu uzyskanego przez wspólnika. Wynika to z art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p. i odpowiednio art. 30a ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f..

Wspólnik (osoba fizyczna), który obejmuje udziały w zamian za wkład niepieniężny, w zeznaniu podatkowym po zakończeniu roku podatkowego ma obowiązek wykazać uzyskany z tego tytułu dochód (art. 30b ust. 6 u.p.d.o.f.) w zeznaniu PIT-38. Jeśli jest osobą fizyczną, a wniósł do spółki wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, wówczas jego dochód jest zwolniony z podatku dochodowego do wysokości nominalnej wartości udziałów objętych w zamian za aport (art. 21 ust. 1 pkt 109 u.p.d.o.f.).

Podwyższenie kapitału zakładowego podlega co do zasady opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Warto jednak sprawdzić, czy nie wystąpią warunki do zastosowania zwolnienia od podatku PCC, wynikające z art. 9 pkt 11 ustawy z 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych¹⁰ (dalej u.p.c.c.). Wysokość PCC wynosi 0,5% wartości, o którą spółka podwyższyła kapitał zakładowy. Jak wcześniej zaznaczono, nie będą to koszty stanowiące koszty uzyskania przychodów, ponieważ podwyższenie kapitału nie stanowi przychodu spółki.

Dofinansowanie spółki poprzez wniesienie dopłat

Środki niezbędne na działalność spółki można uzyskać również dzięki wniesieniu przez wspólników dopłat. Dopłaty, mimo że powiększają majątek spółki, nie wpływają na zwiększenie udziałów poszczególnych wspólników i tym samym nie podwyższają kapitału zakładowego. Wniesienie dopłat nie wymaga tak sformalizowanej procedury jak podwyższenie kapitału. Są one wkładami wspólników o charakterze czasowym. Ich efektem jest zwiększenie środków własnych spółki, co pozytywnie wpływa na jej wizerunek finansowy. Uzyskane w ten sposób środki spółka może przeznaczyć na dowolne cele.

Dopłaty do kapitału zostały uregulowane przepisami art. 177-179 k.s.h. Są one wkładami do spółki, mającymi charakter wyłącznie pieniężny, które ze swej istoty nie stanowią wkładów wspólników do spółki na pokrycie ich udziałów, a więc nie powodują zwiększenia udziałów wspólników w spółce, a w konsekwencji nie zwiększają kapitału zakładowego (chyba że zostaną zaliczone na powiększenie tego kapitału przy ich zwrocie – z zachowaniem trybu przewidzianego w k.s.h.), ale zasilają kapitał zapasowy,

o ile przy tym nie zostaną wykorzystane na wyrównanie niepokrytych strat poniesionych w latach ubiegłych.

Prawidłowo uchwalone przez zgromadzenie wspólników dopłaty dają spółce prawo dochodzenia ich zapłaty od udziałowców. Jeśli wspólnik nie wniósł dopłaty na czas, wówczas spółka ma prawo domagać się od niego zapłaty ustawowych odsetek za okres opóźnienia oraz dochodzić naprawienia szkody, jaką poniosła z tego tytułu.

O wysokości i terminie wniesienia dopłat decyduje zgromadzenie wspólników. Uchwała w tej sprawie jest podejmowana bezwzględną większością głosów, chyba że umowa spółki inaczej reguluje tę kwestię (może ona np. przewidywać jednomyślne podejmowanie uchwał o wniesieniu dopłat, co chroni mniejszościowych wspólników, którzy nie zawsze są gotowi na wpłatę dodatkowych środków). A zatem wysokość i termin dopłat określa zgromadzenie wspólników w formie uchwały. Oznaczenie wysokości i terminu dopłat przez inny organ spółki oraz w innej formie nie jest dopuszczalne.

W przypadku gdy umowa spółki nie przewiduje dopłat, zaś wspólnicy chcą je wnieść, to wcześniej muszą zmienić umowę spółki przez wprowadzenie do niej odpowiednich postanowień. Zarząd rejestruje tę zmianę w KRS.

Dopłaty powinny być nakładane i wnoszone przez wspólników równomiernie do posiadanych przez nich udziałów (jako np. stosunek procentowy). Nie wolno różnicować wysokości dopłat ze względu na to, komu przysługuje dany udział. Uchwalone dopłaty nie mogą przekraczać limitu ich wysokości ustalonego w umowie spółki.

Spółka, która dokonuje częściowego zwrotu dopłat, musi je zwrócić każde-

⁹ Dodany art. 7b u.p.d.o.p.
¹⁰ T.j. Dz.U. 2017 poz. 1150.

mu ze współników proporcjonalnie do udziałów posiadanych w spółce.

Dopłaty a podatek dochodowy

Dopłaty nie stanowią po stronie spółki przychodu podatkowego, ale tylko jeśli zostały wniesione na zasadach określonych w k.s.h. Dopłaty do kapitału, zgodnie z art. 12 ust. 4 pkt 11 u.p.d.o.p., nie są bowiem zaliczane do przychodów do opodatkowania, pod warunkiem, że zostały wniesione w trybie i na zasadach określonych w k.s.h., a zatem gdy:

- 1) obowiązek dopłaty wynika z umowy spółki,
- 2) wysokość dopłat określonych w uchwale współników nie przekracza limitu wynikającego z umowy spółki,
- 3) dopłaty zostały nałożone na współników z zachowaniem zasady proporcjonalności wnoszonych kwot do wielkości udziałów poszczególnych współników.

Jeśli dopłaty zostaną wniesione z naruszeniem któregoś z powyższych warunków, wówczas spółka ma obowiązek zaliczyć otrzymane kwoty do przychodów i je opodatkować. Takie stanowisko wynika również z wyroku NSA¹¹, w myśl którego otrzymane przez spółkę kwoty pieniężne od jej współnika stanowią dopłaty. Są one jednak przychodami podlegającymi opodatkowaniu, gdyż nie są objęte wyłączeniem przewidzianym w art. 12 ust. 4 pkt 11 u.p.d.o.p. Wymieniony przepis przewiduje, że do przychodów nie zalicza się dopłat wnoszonych do spółek, jeśli ich wniesienie następuje w trybie i na zasadach określonych w odrębnych przepisach. Przedmiotowe dopłaty nie spełniają wymogów k.s.h.

Skoro dopłaty na mocy art. 12 ust. 4 pkt 11 u.p.d.o.p. zostały wyłączone z przychodów uwzględnianych przy ustalaniu dochodu podlegającego opo-

datkowaniu (art. 7 ust. 3 u.p.d.o.p.), to poniesione w związku z ich wniesieniem wydatki, jako koszty bezpośrednio związane z przychodami, nie mogą stanowić kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p.

Takie stanowisko potwierdził w swoim wyroku NSA¹², określając, że „podatek od czynności cywilnoprawnych, zapłacony przez spółkę z o.o. z tytułu wniesienia przez współników dopłat, nie stanowi kosztu uzyskania przychodów u tej spółki w rozumieniu art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p.”.

Jednocześnie dopłaty nie są dla współników kosztem uzyskania przychodów, co jednoznacznie określa postanowienie art. 16 ust. 1 pkt 53 u.p.d.o.p., zgodnie z którym nie uważa się za koszty uzyskania przychodów dopłat, o których mowa w art. 12 ust. 4 pkt 11 u.p.d.o.p., oraz ich zwrotu.

Neutralny pod względem podatkowym będzie także zwrot dopłat – po stronie zarówno spółki, jak i współników.

Neutralne podatkowo są tylko dopłaty nieoprocentowane, które występują najczęściej. Jeżeli natomiast współnicy podjęli uchwałę zawierającą postanowienie, że w przypadku zwrotu wniesionych przez współników dopłat będą one oprocentowane, wówczas neutralność podatkowa ulega pewnym modyfikacjom. Nieoprocentowane dopłaty do spółki dokonane zgodnie z przepisami k.s.h. nie są nieodpłatnym świadczeniem. Instytucja dopłat jest czymś pośrednim między wpłatą na udziały w kapitale zakładowym, a zwykłą pożyczką. Dopłaty są swym charakterem prawnym zbliżone do udziałów, ponieważ powiększają realnie majątek spółki. Różnią się od nich jednak tym, że mogą być zwrotne oraz nie powodują zwiększenia kapitału zakładowego spółki. Wnoszenie dopłat wynika z przepisów k.s.h., a umowa

spółki może nałożyć taki obowiązek na wszystkich współników – to nieoprocenowanie dopłat nie jest co do zasady nieodpłatnym świadczeniem współników na rzecz spółki.

Dokonanie dopłaty do kapitału, podobnie jak udzielenie spółce pożyczki przez współników oraz wniesienie lub podwyższenie wkładu wniesionego do spółki (którego wartość powoduje zwiększenie kapitału zakładowego) podlega opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych jako zmiana umowy spółki – zgodnie z przepisami art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k i pkt 2 oraz art. 1 ust. 3 pkt 4 u.p.c.c.

Obowiązek zapłaty podatku w przypadku dokonania dopłat ciąży na spółce¹³.

Poniesienie wydatku w postaci podatku od czynności cywilnoprawnej (dopłat) jest więc bezpośrednio związane z czynnością wniesienia dopłat przez współników spółki – jest wydatkiem niezbędnym przy dokonaniu tego rodzaju czynności. A zatem podatek PCC nie będzie mógł być zaliczony do kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym. Podstawę opodatkowania PCC od dopłat stanowi wartość wniesionych dopłat zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 8 lit. c u.p.c.c. Wniesione do spółki dopłaty są opodatkowane PCC na tych samych zasadach, co podwyższenie kapitału zakładowego.

Dofinansowanie spółki poprzez pożyczkę od współnika

Spółka może również zostać dofinansowana przez współników udzielonymi przez nich pożyczkami. Udzielona spółce pożyczka stanowi dla niej przysporzenie majątkowe, które jednak nie ma charakteru definitywnego. Z umowy pożyczki wynika bowiem obowiązek dłużnika (pożyczkobiorcy), w tym przypadku spółki, do zwrotu otrzymanej kwoty.

11 Wyrok NSA z 4 stycznia 2006 r., sygn. akt II FSK 116/05, Legalis.

12 Wyrok NSA z 3 września 2015 r., sygn. akt II FSK 1581/13, Legalis.

13 Art. 4 pkt 9 u.p.c.c.

Przepisy k.s.h. oraz ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny¹⁴ (dalej k.c.) nie przewidują żadnej szczególnej formy zawierania umowy pożyczki pomiędzy wspólnikiem a spółką. A zatem ta umowa może być zawarta w dowolnej formie, jednak ze względów dowodowych najlepiej sporządzić ją w formie pisemnej. W umowie pożyczki powinny być zawarte standardowe elementy, tj.: kwota pożyczki, wysokość jej oprocentowania oraz warunki i termin spłaty.

Kodeks cywilny nie wymaga, aby udzielona pożyczka była oprocentowana, jednak brak oprocentowania będzie miał konsekwencje podatkowe. W przypadku gdy wspólnik, udzielając spółce pożyczki nie naliczy odsetek, wówczas organy podatkowe potraktują taką sytuację jako uprzywilejowanie spółki i brak naliczenia oprocentowania uznają za nieodpłatne świadczenie wspólnika na rzecz spółki. W konsekwencji spółce zostanie naliczony przychód podlegający opodatkowaniu z tytułu nieodpłatnego świadczenia w wysokości odsetek, które spółka musiałaby zapłacić, korzystając z komercyjnej pożyczki.

Przychód spółki z tytułu nieodpłatnego świadczenia powstaje na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. w dniu uzyskania przysporzenia majątkowego, czyli w dacie postawienia środków pieniężnych (udzielonych w ramach pożyczki) do dyspozycji spółki. Zatem w dniu otrzymania pożyczki spółka (pożyczkobiorca) powinna naliczyć odsetki, jakie miałyby do zapłacenia, gdyby pożyczka była oprocentowana. Odsetki powinny być zbliżone do odsetek udzielanych w warunkach rynkowych. Takie stanowisko podkreślił w swoim wyroku NSA¹⁵, stwierdzając, że „odsetki od pożyczek udzielonych spółce przez jej udziałowców muszą być zbliżone do odsetek

bankowych i tylko takie mogą stanowić koszty uzyskania przychodów w podatku dochodowym”. Przyjęcie cywilnoprawnego punktu widzenia w kwestii oprocentowania pożyczek w interpretacji przepisów u.p.d.o.p. nie może prowadzić do uchylenia się danego podmiotu od opodatkowania.

Jeśli spółka zaciąga pożyczkę u wspólników, aby uniknąć sporu z fiskusem, bezpiecznie jest ustalić oprocentowanie w wysokości zbliżonej do przeciętnego oprocentowania stosowanego przez banki.

Rozliczenie pożyczki i odsetek a skutki podatkowe

Kwota udzielonej pożyczki jest neutralna podatkowo. Po stronie spółki nie stanowi ona przychodu, ponieważ pożyczka ma charakter zwrotny i została wyłączona z katalogu przychodów. Przekazanie środków w ramach umowy pożyczki nie ma charakteru definitywnego przysporzenia po stronie pożyczkobiorcy, dlatego nie stanowi przychodu podatkowego. Zgodnie z art. 12 ust. 4 pkt 1 u.p.d.o.p. do przychodów nie zalicza się otrzymanych lub zwróconych pożyczek.

Natomiast po stronie wspólnika (pożyczkodawcy) udzielenie pożyczki nie stanowi kosztu uzyskania przychodów.

W przypadku spłaty pożyczki zwrócony wspólnikowi (pożyczkodawcy) kapitał nie będzie dla niego przychodem, a dla spółki (pożyczkobiorcy) nie będzie kosztem uzyskania przychodów¹⁶.

Jeśli wspólnik zdecyduje się umorzyć udzieloną spółce pożyczkę, wówczas w momencie umorzenia spółka osiągnie przychód podlegający opodatkowaniu w wysokości umorzonej kwoty pożyczki.

Odsetki od pożyczki – w odróżnieniu od kwoty pożyczki – są przysporzeniem o charakterze definitywnym i nie są neutralne podatkowo. Odsetki od pożyczki udzielonej spółce przez wspólników stanowią dla spółki koszt uzyskania przychodów. Jednak kosztu uzyskania przychodu nie stanowią naliczone, lecz nie zapłacone odsetki od pożyczek – na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 11 u.p.d.o.p. Zatem odsetki z tytułu pożyczek są kosztem uzyskania przychodu wówczas, gdy zostaną zapłacone.

Natomiast po stronie wspólnika stanowią przychód, który powinien doliczyć do swoich przychodów i opodatkować.

Mechanizm ograniczający możliwość zaliczania odsetek od zadłużenia do kosztów podatkowych

Od 1 stycznia 2018 r., na skutek wejścia w życie ustawy z 27 października 2017 r. 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 fizyczne¹⁷, zmieniły się przepisy dotyczące obliczania wysokości limitu odsetek od pożyczek/kredytów, które mogą być kosztem uzyskania przychodów (tzw. koszty finansowania dłużnego). Przepisy dotyczące cienkiej kapitalizacji, tj. art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61, art. 16 ust. 6, 7b, 7g i 7h u.p.d.o.p. zostały uchylone, a obowiązujący od 2015 r. art. 15c u.p.d.o.p. (dotyczący tzw. metody alternatywnej) otrzymał nowe brzmienie.

Do kredytów (pożyczek) udzielonych i przekazanych do 31 grudnia 2017 r. należy stosować przepisy dotyczące cienkiej kapitalizacji (art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 oraz ust. 6, 7b, 7g i 7h u.p.d.o.p.)

14 T.j. Dz.U. 2018 poz. 1025.

15 Wyrok NSA z 21 stycznia 2003 r., sygn. akt III SA 1572/01, Legalis.

16 Art. 16 ust. 1 pkt 10 lit. a u.p.d.o.p.

17 Dz.U. 2017 poz. 2175.

bądź tzw. metody alternatywnej wynikającej z art. 15c u.p.d.o.p. w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2017 r. Jednak do tych kredytów (pożyczek) stosuje się stare zasady nie dłużej niż do 31 grudnia 2018 r.

Podsumowanie

W znowelizowanych przepisach ograniczenie możliwości zaliczania odsetek do kosztów co do zasady nie jest związane z kryterium istnienia powiązań między

podmiotami jako warunku stosowania regulacji art. 15c u.p.d.o.p., co było wcześniej istotą ciennej kapitalizacji.

Mechanizm ograniczający możliwość odliczenia odsetek dotyczy już nie tylko wewnątrzgrupowego finansowania dłużnego, lecz jest obligatoryjnie stosowany do odsetek od wszystkich pożyczek udzielonych podatnikowi, również przez instytucje zewnętrzne (np. banki). Koszty finansowania dłużnego stanowiące koszt uzyskania przychodów usta-

la się na podstawie wskaźnika EBITDA, przy czym limitem kosztów podatkowych jest wartość: $30\% \times \text{EBITDA}$.

Obecnie udzielenie spółce kapitałowej pożyczki przez wspólnika nie jest już traktowane jako zmiana umowy spółki, ale podlega opodatkowaniu jako umowa pożyczki. Pożyczka udzielona przez wspólnika spółce z o.o. jest jednak zwolniona przedmiotowo od PCC, a zatem spółka od takiej umowy nie zapłaci tego podatku¹⁸.

¹⁸ Art. 9 pkt 10 lit. i u.p.c.c.



Artykuł pochodzi z książki „Podatkowe i bilansowe zamknięcie roku 2018” pod redakcją prof. nadzw. dr. hab. Artura Hołdy, z planowanym wydaniem przez Wydawnictwo C.H. Beck w grudniu 2018 r.; <https://www.ksiegarnia.beck.pl/17699-podatkowe-i-bilansowe-zamkniecie-roku-2018-artur-holda>



Paweł Dymłang

Autor jest prawnikiem, doradcą podatkowym; prowadzi własną kancelarię (www.kancelariadymlang.pl). Trener i wykładowca z prawa podatkowego. Autor licznych publikacji prasowych i książkowych.

<http://www.kancelariadymlang.pl/>



Słowa kluczowe: podatki, podatnik, koszty finansowania dłużnego, finansowanie dłużne, koszty uzyskania przychodów, odsetki, art. 15c ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Dyrektywa ATAD, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

POJĘCIE KOSZTÓW FINANSOWANIA DŁUŻNEGO W ROZUMIENIU ART. 15C USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH

Od początku 2018 roku obowiązują nowe przepisy, które znacznie poszerzają obowiązek stosowania ograniczeń w zaliczaniu odsetek do kosztów uzyskania przychodów. Regulacje te są wynikiem implementacji Dyrektywy Rady (UE) 2016/1164¹ (dalej: Dyrektywa ATAD lub Dyrektywa), ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego. Ustawodawca, dostrzegając zagrożenia dla budżetu państwa w postaci nadmiernego finansowania długiem działalności przedsiębiorstw, wprowadził przepisy umożliwiające zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów jedynie część tak zwanych kosztów finansowania dłużnego.

Wprowadzenie

Przepis art. 15c ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej u.p.d.o.p.)², bo o nim tu mowa, ustanawia kwotę limitu tzw. kosztów finansowania dłużnego, jakie mogą podlegać zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów. Przepis ma zastosowanie do wszystkich podatników, mających nieograniczony obowiązek podatkowy, a nie tylko do podatników finansowanych przez podmioty powiązane. Przepis ma

charakter powszechny i nie jest regulacją stosowaną opcjonalnie. Znajduje zastosowanie do kosztów finansowania od podmiotów niepowiązanych oraz kosztów finansowania wewnątrzgrupowego (od podmiotów powiązanych) wykazanych jako koszt uzyskania przychodów na zasadach ogólnych, zgodnie z ich kwalifikacją podatkową.

Od 1 stycznia 2019 roku przepis ten ma już definitywnie zastąpić uchylone przepisy art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61, regulujące dotychczas instytucję

¹ Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z 12 lipca 2016 r., Dz.Urz. UE 2016 L 193/1.

² T.j. Dz.U. 2018 poz. 1036 ze zm.

tw. cienkiej lub niedostatecznej kapitalizacji³. W praktyce stosowania tej regulacji pojawia się wiele wątpliwości dotyczących zakresu pojęcia „koszty finansowania dłużnego”. Podatnicy mają problem z ustaleniem, jaki katalog wydatków stanowiących koszty uzyskania przychodów może potencjalnie podlegać ograniczenia na podstawie art. 15c updop. Niniejsza publikacja ma na celu usunięcie przynajmniej części z tych wątpliwości.

Koszty finansowania dłużnego w ustawie krajowej

Zgodnie z treścią art. 15c ust. 1 u.p.d.o.p., podatnicy (rezydenci, przyp. wł. Autora) są obowiązani wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów koszty finansowania dłużnego w części, w jakiej nadwyżka kosztów finansowania dłużnego przewyższa 30% kwoty odpowiadającej nadwyżce sumy przychodów ze wszystkich źródeł przychodów pomniejszonej o przychody o charakterze odsetkowym nad sumą kosztów uzyskania przychodów pomniejszonych o wartość zaliczonych w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16a-16m, oraz kosztów finansowania dłużnego nieuwzględnionych w wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej. Przez „nadwyżkę kosztów finansowania dłużnego”, stosownie do treści art. 15c ust. 3, uważa się kwotę, o jaką poniesione przez podatnika koszty finansowania dłużnego, podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów w roku podatkowym, przewyższają uzyskane przez podatnika w tym roku podatkowym podlegające opodatkowaniu przychody o charakterze odsetkowym.

Stosownie do treści przepisu art. 15c ust. 12 u.p.d.o.p., przez koszty finansowania dłużnego rozumie się wszelkiego rodzaju koszty związane z uzyskaniem od innych podmiotów, w tym od podmiotów niepowiązanych, środków finansowych i z korzystaniem z tych środków, w szczególności odsetki, w tym skapitalizowane lub ujęte w wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, opłaty, prowizje, premie, część odsetkową raty leasingowej, kary i opłaty za opóźnienie w zapłacie zobowiązań oraz koszty zabezpieczenia zobowiązań, w tym koszty pochodnych instrumentów finansowych, niezależnie na rzecz kogo zostały one poniesione.

Przepis nie zawiera katalogu zamkniętego wydatków uznawanych za koszty finansowania dłużnego. Należą do nich wszelkie koszty związane z uzyskaniem od innych podmiotów środków finansowych oraz koszty związane z korzystaniem tych środków. Każdorazowo o tym, czy dany koszt stanowi „koszt finansowania dłużnego” decydować będzie, czy jest to „koszt związany z uzyskaniem środków finansowych i z korzystaniem z nich”. Użyte sformułowanie „w szczególności” oznacza oczywiście przykładowe wyliczenie wydatków zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów i kwalifikowanych do kategorii „kosztów finansowania dłużnego”.

W stosunku do poprzednich przepisów regulujących niedostateczną kapitalizację, w tym metody alternatywnej z art. 15c u.p.d.o.p. w wersji obowiązującej do 31 grudnia 2017 r., koszty finansowania dłużnego zostały znacznie poszerzone. Zalicza się do nich, oprócz standar-

dowych odsetek, prowizji i opłat z tytułu pożyczek lub kredytów, również odsetki ujęte w wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, a także odsetki od raty leasingowej.

Także koszty gwarancji i innych zabezpieczeń związanych z uzyskaniem finansowania, czy też koszty pochodnych instrumentów finansowych, przedsiębiorca będzie zobowiązany uwzględnić w kwocie ogólnej z tytułu finansowania dłużnego.

Koszty finansowania zewnętrznego w przepisach unijnych

Komentowany przepis jest w założeniu implementacją art. 2 pkt 1) Dyrektywy ATAD, dlatego odwołanie się do tego przepisu unijnego pozwala bardziej zrozumieć treść i cel regulacji krajowej. Jakkolwiek przedmiotowa Dyrektywa posługuje się terminem „kosztów finansowania zewnętrznego”, to w swoim założeniu jej odpowiednikiem jest użyty w ustawie krajowej termin „koszty finansowania dłużnego”. Ustawodawca przyjął nazwę „finansowanie dłużne” niewystępującą w dotychczasowych przepisach. Finansowanie dłużne związane jest z kapitałem obcym, które podmiot pozyskał w celu prowadzenia działalności gospodarczej, w przeciwieństwie do kapitału własnego wniesionego przez właścicieli, którzy uzyskują prawo do zarządzania i do wypracowanego zysku w ramach posiadanego udziału.

Zgodnie z treścią art. 2 pkt 1) Dyrektywy ATAD, przez „koszty finansowania zewnętrznego” rozumie się wydatki z tytułu odsetek od wszystkich form zadłużenia,

3 Zgodnie z treścią art. 7 ustawy z 27 października 2017 r. 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 fizyczne (Dz.U. 2017 poz. 2175) do odsetek od pożyczek (kredytów), w przypadku których kwota udzielonej podatnikowi pożyczki (kredytu) została temu podatnikowi faktycznie przekazana przed dniem wejścia w życie tejże ustawy, stosuje się przepisy art. 15c lub art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 oraz ust. 6, 7b, 7g i 7h ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym, nie dłużej jednak, niż do 31 grudnia 2018 r.

inne koszty ekonomicznie równoważne odsetkom i wydatki poniesione w związku z pozyskiwaniem finansowania, zgodnie z definicją w prawie krajowym, w tym – choć nie tylko – płatności w ramach pożyczek partycypacyjnych, odsetki kalkulatoryjne z tytułu takich instrumentów, jak obligacje zamienne i obligacje zerokuponowe, kwoty w ramach alternatywnych uzgodnień dotyczących finansowania, takich jak finansowanie typu islamskiego, element odsetkowy finansowania w przypadku płatności z tytułu leasingu finansowego, odsetki skapitalizowane, ujęte w wartości bilansowej danego składnika aktywów, lub amortyzacja skapitalizowanych odsetek, kwoty określone przez odniesienie do zwrotu z finansowania w ramach zasad dotyczących ustalania cen transferowych, w stosownych przypadkach, kwoty odsetek nominalnych w ramach instrumentów pochodnych lub uzgodnień dotyczących zabezpieczenia związanych z finansowaniem zewnętrznym, z którego korzysta dany podmiot, określone zyski i straty z tytułu różnic kursowych wynikające z zaciągniętych pożyczek i instrumentów związanych z pozyskiwaniem finansowania, opłaty gwarancyjne związane z uzgodnieniami dotyczącymi finansowania, opłaty związane z uzgodnieniami i podobne koszty związane z zaciąganiem pożyczek.

Część odsetkowa raty leasingowej

Ustawodawca wymienił, wśród katalogu wydatków uznanych za koszty finansowania dłużnego, „część odsetkową raty leasingowej”. W praktyce powstają wątpliwości, do części jakiego typu umowy leasingu odnosi się przepis. Warto w tym miejscu przypomnieć, że w przywołanym przepisie Dyrektywy ATAD użyty jest termin „element odsetkowy finansowania w przypadku płatności z tytułu leasingu finansowego”. Dyrektywa nie wyjaśnia, co należy rozumieć przez „le-

asing finansowy”. Nie wskazuje także, które przepisy należy zastosować w celu odróżnienia leasingu operacyjnego od leasingu finansowego. Niemniej jednak, o czym poniżej, zobowiązanie odsetkowe jest podatkowym parametrem typowym wyłącznie dla leasingu finansowego, o którym mowa w art. 17f u.p.d.o.p.

Inaczej w tej kwestii wypowiadają się przedstawiciele fiskusa. W jednej z interpretacji indywidualnych Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej⁴ uznał, że pojęcie finansowania zewnętrznego znajdujące się w Dyrektywie ATAD ma bardzo szeroki zakres i odnosi się nie tylko do odsetek od pożyczek, ale swoim zakresem obejmuje również odsetki od innych form zadłużenia, w tym odsetki płacone tytułem korzystania z przedmiotu leasingu.

Z jednej strony Dyrektor KIS stwierdził, że regulacje dotyczące limitowania wartości kosztów finansowania dłużnego mają zastosowanie do wszystkich rodzajów umów leasingu (tj. finansowego i operacyjnego) oraz wskazał, że w sytuacji, gdyby ustawodawca zamierzał wykluczyć z regulacji podatkowych część odsetkową raty leasingowej leasingu operacyjnego, to tego typu sformułowanie zostałoby zawarte bezpośrednio w przepisach ustaw podatkowych.

Z drugiej strony, w tej samej interpretacji, organ interpretacyjny uznał, że istniejący w polskim systemie prawnym podział na leasing operacyjny oraz leasing finansowy ma charakter jedynie językowy, gdyż od strony ekonomicznej leasing operacyjny równoważny jest leasingowi finansowemu i powinien zostać w ten sposób ujmowany dla potrzeb rachunkowych przez podmioty gospodarcze. Dla uzasadnienia swojego stanowiska Dyrektor KIS w dalszej części swojego poglądu podkreśla, że

ustawa u.p.d.o.p. wprost odsyła do stosowania przepisów dotyczących tzw. „leasingu finansowego” w zakresie umów „leasingu operacyjnego”⁵.

Takie odniesienie ustawowe, wraz z brakiem posługiwania się przez ustawodawcę pojęciami leasingu operacyjnego i leasingu finansowego na gruncie ustawy podatkowej powoduje, że w ocenie organu ograniczenie zastosowania regulacji z art. 15c ust. 12 oraz art. 15c ust. 13 u.p.d.o.p. wyłącznie do umów zawartych w warunkach leasingu finansowego, byłoby sprzeczne z regulacjami zawartymi w polskich przepisach podatkowych oraz zasadą równości podmiotów wobec prawa (podmioty gospodarcze mogłyby kształtować swoje wzajemne relacje w ramach umowy leasingu, tak aby nie stosować ograniczeń wynikających z art. 15c u.p.d.o.p.).

Zarówno ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, jak i ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie posługują się terminem „leasing operacyjny” lub „leasing finansowy”. Jeśli umowa spełnia parametry, o których mowa w art. 17b:

- umowa leasingu została zawarta na czas oznaczony, stanowiący co najmniej 40% normatywnego okresu amortyzacji, jeżeli przedmiotem umowy leasingu są podlegające odpisom amortyzacyjnym rzeczy ruchome lub wartości niematerialne i prawne, albo została zawarta na okres co najmniej 5 lat, jeżeli jej przedmiotem są podlegające odpisom amortyzacyjnym nieruchomości;

- suma ustalonych opłat w umowie leasingu, pomniejszona o należny podatek od towarów i usług, odpowiada co najmniej wartości początkowej środków trwałych lub wartości niema-

4 Indywidualna interpretacja podatkowa Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 17 kwietnia 2018 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.86.2018.1.BK.
5 Art. 17b u.p.d.o.p.

terialnych i prawnych, a w przypadku zawarcia przez finansującego następnej umowy leasingu środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej będących uprzednio przedmiotem takiej umowy odpowiada co najmniej jego wartości rynkowej z dnia zawarcia następnej umowy leasingu;

to opłaty ustalone w umowie leasingu, ponoszone przez korzystającego w podstawowym okresie umowy z tytułu używania środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych stanowią przychód finansującego i odpowiednio koszt uzyskania przychodów korzystającego.

Odpisów amortyzacyjnych dokonuje finansujący (leasingodawca). Umowa najczęściej przewiduje opcję wykupu przedmiotu leasingu. Taką umowę potocznie nazywa się umową leasingu operacyjnego. Jednak bez względu na nazwę, te same parametry często spełniają inne umowy, w tym umowy tzw. najmu długoterminowego, których celem nie jest de facto finalnie sfinansowanie zakupu przedmiotu leasingu poprzez skorzystania z opcji wykupu. Celem tego typu umów jest korzystanie ze składników majątku w działalności gospodarczej bez włączania ich do składników majątku przedsiębiorstwa. Czy zatem opłaty ponoszone za korzystanie ze składników majątku, gdy normalnym skutkiem umowy nie jest jego wykup (choćby z uwagi na wysoką cenę wykupu, która w przypadku umów najmu długoterminowego odpowiada cenie rynkowej) rzeczywiście należy traktować jako koszty odpowiadające kosztom finansowania dłużnego o charakterze odsetkowym? Jak podatnik ma ustalić tzw. część odsetkową opłaty najmu długoterminowego, spełniającego przesłanki, o których mowa w art. 17b u.p.d.o.p.?

Z punktu widzenia przepisów ustawy, podział raty leasingowej na część kapi-

tałową i odsetkową występuje w przypadku umów leasingu, o których mowa w art. 17f u.p.d.o.p., a zatem w przypadku umów tzw. leasingu finansowego. Należy zauważyć, że nawet w tej sytuacji krajowy ustawodawca nie posługuje się jednak pojęciem „części odsetkowej raty leasingowej” – art. 17f u.p.d.o.p. wskazuje jedynie, że do przychodów i kosztów uzyskania przychodów nie zalicza się opłat, w części stanowiącej spłatę wartości początkowej środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych.

Na gruncie u.p.d.o.p., w przypadku umów tzw. leasingu operacyjnego, pojęcie „części odsetkowej raty leasingowej” nie występuje w żaden sposób jako odrębna pozycja stanowiąca przychód czy koszt podatkowy. Przepisy art. 17b u.p.d.o.p. wskazują jedynie, że w przypadku umów leasingu operacyjnego, przychodem finansującego i odpowiednio kosztem uzyskania przychodów korzystającego są opłaty ustalone w umowie leasingu, ponoszone przez korzystającego w podstawowym okresie umowy.

Mając na uwadze cel wprowadzenia przepisów unijnych w zakresie zaliczania do kosztów uzyskania przychodów kosztów finansowania dłużnego, należy stwierdzić, że pojęcie „część odsetkowa raty leasingowej” powinno odnosić się tylko do tzw. leasingu finansowego – umów, o których mowa w art. 17f u.p.d.o.p., gdy odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający, a normalną konsekwencją wykonania umowy jest przeniesienie prawa własności.

Umowa taka zbliżona jest w swojej konstrukcji, co wielokrotnie podkreślano w doktrynie, do sprzedaży na raty oraz formą kredytowania zakupu składników majątku. To leasing finansowy jest zbliżony do kredytu lub pożyczki, gdzie przedmiotem „pożyczki” jest środek trwały, a nie gotówka.

Odsetki zwiększające wartość inwestycji

Do kosztów finansowania dłużnego, o których mowa w art. 15c ust. 12 u.p.d.o.p., ustawa zalicza w szczególności odsetki, w tym skapitalizowane lub ujęte w wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej. Dokonując obliczenia wysokości kosztów finansowania dłużnego należy uwzględnić wszelkie wydatki spełniające w danym roku definicję kosztów uzyskania przychodów, a więc mogące zostać zaliczone przez podmiot gospodarczy w ciężar kosztów podatkowych prowadzonej przez niego działalności gospodarczej.

Koszty kredytu (pożyczki), tj. naliczone odsetki od kredytu, mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w momencie ustalonym zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 10 lit. a lub art. 16 ust. 1 pkt 11 u.p.d.o.p. W myśl art. 16 ust. 1 pkt 10 lit. a u.p.d.o.p. nie uznaje się za koszty uzyskania przychodów wydatków na spłatę pożyczek (kredytów), z wyjątkiem skapitalizowanych odsetek od tych pożyczek (kredytów) (...). Z kolei w myśl art. 16 ust. 1 pkt 11 u.p.d.o.p. nie uważa się za koszty uzyskania przychodów naliczonych, lecz nie zapłaconych albo umorzonych odsetek od zobowiązań, w tym również od pożyczek (kredytów). Natomiast stosownie do treści art. 16 ust. 1 pkt 12 u.p.d.o.p. nie uznaje się za koszty uzyskania przychodów odsetek, prowizji i różnic kursowych od pożyczek (kredytów) zwiększających koszty inwestycji w okresie realizacji tych inwestycji.

Cenę nabycia lub koszt wytworzenia stanowiącą wartość początkową środka trwałego zwiększa się m.in. o naliczone do dnia przekazania środka trwałego do używania odsetki od pożyczek/kredytów. Przez odsetki naliczone rozumie się również odsetki niezapłacone, samodzielnie naliczone przez podatnika.

Przy ustalaniu podstawy amortyzacji uwzględnia się zatem naliczone odsetki, które pomimo iż nie zostały zapłacone, zwiększają wartość początkową składników majątku podlegających amortyzacji. Odsetki stają się kosztem dopiero poprzez odpisy amortyzacyjne od przekazanych do używania środków trwałych. Po przekazaniu środka trwałego do używania, naliczone odsetki zalicza się natomiast bezpośrednio w dacie zapłaty do kosztów podatkowych.

Biorąc pod uwagę powyższe regulacje i odnosząc się do definicji kosztów finansowania dłużnego, nie powinno budzić wątpliwości, że koszty pożyczek/kredytów obciążających nakłady inwestycyjne w okresie realizacji inwestycji nie są elementem kalkulacji limitu, o którym mowa w art. 15c ust. 1 u.p.d.o.p. – nie są bowiem uważane za koszty uzyskania przychodów⁶. Natomiast w wyniku przekazania środków trwałych do używania, ww. wydatki są zaliczane do wartości początkowej środka trwałego i stają się kosztem w postaci odpisów amortyzacyjnych. W takiej sytuacji trudność rozliczenia polega na konieczności odpowiedniego wyodrębnienia z kwoty odpisu amortyzacyjnego „odsetek ujętych w wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej”⁷.

Limitowi podlega część odpisu amortyzacyjnego, która odpowiada proporcji, w jakiej wartość wszystkich kosztów finansowania dłużnego zawartych w wartości początkowej danego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, pozostaje do całej wartości początkowej tego składnika majątku. Moment zapłaty takich odsetek, jako neutralny podatkowo, ujęty w kosztach poprzez odpisy

amortyzacyjne, nie powinien być brany pod uwagę przy obliczaniu kwoty limitu, o którym mowa w art. 15c ust. 1 u.p.d.o.p.⁸.

Odpisy amortyzacyjne stanowią element kalkulacji limitu, o którym mowa w art. 15c ust. 1 u.p.d.o.p. Dokonując takiej kalkulacji, sumę przychodów ze wszystkich źródeł przychodów, pomniejszoną o przychody o charakterze odsetkowym, pomniejsza się o sumę kosztów uzyskania przychodów pomniejszonych o wartość zaliczonych w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16a-16m, oraz kosztów finansowania dłużnego nieuwzględnionych w wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej.

Taka redakcja przepisów oznacza, że koszty finansowania obciążające nakłady inwestycyjne w okresie realizacji inwestycji nie są elementem kalkulacji limitu, a moment ich zapłaty mógłby pozostać neutralny podatkowo.

Różnice kursowe

Uzyskanie finansowania zewnętrznego w walucie obcej powoduje przejęcie ryzyka zmiany wartości waluty w czasie. Ryzyko to realizuje się w postaci ujemnych lub dodatnich różnic kursowych.

Zarówno w przypadku dodatnich różnic kursowych, jak i ujemnych – różnice te związane są z kosztami finansowania, z tą tylko różnicą, że w przypadku wzrostu kursu waluty koszt finansowania ulega zwiększeniu, natomiast w przypadku spadku wartości waluty, koszt ten odpowiednio się zmniejsza.

Odpowiednie zastosowanie przepisów o różnicach kursowych związanych z kosztami finansowania oznacza, że w przypadku wystąpienia dodatnich lub ujemnych różnic kursowych, koszt ten podlega stosownej korekcie. Rozpoznane przez podatnika zrealizowane różnice kursowe (zarówno dodatnie, jak i ujemne) od zobowiązań wynikających z finansowania dłużnego w walucie obcej, korygują wartość kosztów finansowania dłużnego, o których mowa w art. 15c ust. 12 u.p.d.o.p.⁹. Na powyższe nie ma wpływu fakt, że zgodnie z art. 15a ust. 1 u.p.d.o.p. podatnik wykazuje odrębnie przychody i koszty uzyskania przychodów z tytułu różnic kursowych dla celów podatkowych.

Koszty emisji obligacji

Emisja obligacji jest coraz częściej stosowanym sposobem, pozwalającym przedsiębiorstwu uzyskać środki na realizację planowanych inwestycji. Pozyskanie kapitału obcego poprzez emisję obligacji prywatnych ma tę przewagę nad kredytami bankowymi, że w przypadku emisji obligacji, to emitent ustala ich oprocentowanie. Emitent obligacji – poza odsetkami wypłacanymi obligatoriuszowi – musi się liczyć także z innymi kosztami, związanymi bezpośrednio z emisją obligacji, takimi jak koszty doradcy prawnego, doradcy finansowego, agencji ratingowych, koszty marketingowe oraz inne koszty związane z przygotowaniem transakcji emisji obligacji. Co do zasady, koszty te mogą zostać zaliczone przez przedsiębiorcę do kosztów uzyskania przychodów.

Za koszty uzyskania przychodów nie uznaje się jedynie wydatków na wykup obligacji, pomniejszonych o kwotę dys-

6 Por. interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 6 czerwca 2018 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.85.2018.1.BK.

7 Jak stanowi art. 15c ust. 12 u.p.d.o.p.

8 Por. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 19 września 2018 r., sygn. 0114-KDIP2-2.4010.267.2018.1.AM.

9 Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 24 kwietnia 2018 r., sygn. 0114-KDIP2-2.4010.54.2018.1.AM.

konta (art. 16 ust. 1 pkt 23 u.p.d.o.p.). W sytuacji, gdy przeznaczenie środków uzyskanych z emisji obligacji pozostaje związane z wieloma prowadzonymi lub planowanymi przedsięwzięciami, wydatki te stanowią koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodami (koszty pośrednie).

To z kolei oznacza, że są potrącalne w dacie ich poniesienia¹⁰. Oczywiście uwzględniając treść przywołanego już przepisu art. 16 ust. 1 pkt 11 u.p.d.o.p., same odsetki od obligacji mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w momencie ich faktycznej zapłaty¹¹.

Podsumowanie

Biorąc pod uwagę sposób definiowania pojęcia „koszty finansowania dłużnego” w przepisach ustawy oraz pojęcia „koszty finansowania zewnętrznego” występującego w Dyrektywie ATAD, poza przyjęciem, że mamy do czynienia z otwartym katalogiem różnego rodzaju wydatków związanych z pozyskaniem kapitału i korzystania z niego, należy uznać, że zakres tych definicji jest szeroki. Na przykładzie wydatków ponoszonych przy okazji emisji obligacji za takowe należy bowiem uznać chociażby koszty reklamy w mediach, w których emitent ogłasza swoją ofertę.

Powyższe oznacza konieczność przystosowania systemów księgowych w sposób, który pozwalałby identyfikować wydatki uznawane za koszty finansowania dłużnego. Dokonując tego podatnik powinien mieć na uwadze uchwalone przepisy przejściowe. Zgodnie z treścią art. 7 ustawy zmieniającej¹², do odsetek od kredytów (pożyczek), w przypadku których kwota udzielonego podatnikowi kredytu (pożyczki) została temu podatnikowi faktycznie przekazana przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy (do końca 31 grudnia 2017 r.), stosuje się przepisy art. 15c lub art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 oraz ust. 6, 7b, 7g i 7h w brzmieniu dotychczasowym, nie dłużej jednak niż do 31 grudnia 2018 r.

¹⁰ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 7 marca 2016 r., sygn. IPPB3/4510-1111/15-2/KK.

¹¹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 30 lipca 2013 r., sygn. ITPB3/423-195/13/MK.

¹² Ustawa z 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych..., op. cit.

Summary

Paweł Dymłang

Borrowing costs definition within the meaning of art. 15c of the Corporate Income Tax Act

In an effort to reduce the scale of the tax base erosion by transferring profits through excessive interest payments, the domestic legislator introduced provisions aimed at limiting the possibility of deducting interest (borrowing costs) as a tax cost. As a implementation of ATAD Directive 2016/1164 legislator defined the “borrowing costs” meant as an interest expenses on all forms of debt, other costs economically equivalent to interest and expenses incurred in connection with the raising of finance. This article is to remove at least some of the doubts about the wide range meaning of this definition.



Marek Piotrowski

Autor jest prawnikiem specjalizującym się w prawie podatkowym. Absolwent Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie. Właściciel kancelarii doradztwa podatkowego w Krakowie i praktykujący doradca podatkowy z ponad dziesięcioletnim stażem. Autor kilkuset artykułów o tematyce podatkowej, wydanych m.in. przez Wydawnictwo C.H. Beck w publikacji „Teczka księgowego”

Słowa kluczowe: podatki, CIT, podatek dochodowy od osób prawnych, ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, koszty uzyskania przychodów, stawka podatku 15%, stawka podatku 9%, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

STOSOWANIE OBNIŻONEJ STAWKI PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH W WYSOKOŚCI 15 PROC.

Zgodnie z ustawą z 5 września 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych¹, wprowadzona została od 1 stycznia 2017 r. dodatkowa, obniżona stawka podatku w wysokości 15% podstawy opodatkowania. Natomiast w myśl ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw², obniżona stawka podatku w wysokości 15% zostanie zastąpiona od 1 stycznia 2019 r. stawką w wysokości 9%. Jakie warunki trzeba spełnić, aby skorzystać z preferencyjnego opodatkowania?

Wprowadzenie

Katalog podmiotów podlegających podatkowi od osób prawnych (dalej CIT) został ustalony regulacjami ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych³ (dalej u.p.d.o.p.). Stosownie do art. 1 ust. 1 u.p.d.o.p. ta ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem dochodowym osób prawnych i spółek kapitałowych w organizacji. Co więcej, w świetle dyspozycji art. 1 ust. 2 i 3 u.p.d.o.p., ustawa ta znajduje także zastosowanie do opodatkowania jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej,

z wyjątkiem spółek niemających osobowości prawnej, przy czym – mimo wyłączenia z zakresu opodatkowania tychże spółek – opodatkowanie według u.p.d.o.p. stosuje się także do:

- 1) spółek komandytowo-akcyjnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- 2) spółek niemających osobowości prawnej mających siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego kraju są trakto-

1 Dz.U. 2016 poz. 1550, dalej „ustawa zmieniająca”.

2 Dz.U. 2018 poz. 2159, dalej „ustawa z 23 października 2018”.

3 T.j. Dz.U. 2018 poz. 1036.

wane jak osoby prawne i podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania.

Dodatkowo, w myśl art. 1a ust. 1 u.p.d.o.p., podatnikami mogą być również grupy co najmniej dwóch spółek prawa handlowego mających osobowość prawną, które pozostają w związkach kapitałowych, zwane „podatkowymi grupami kapitałowymi” (dalej PGK), spełniające wymagane przez u.p.d.o.p. warunki pozwalające na uznanie ich za podatkową grupę kapitałową.

Preferencja podatkowa w formie 15 proc. stawki CIT

Regulacje ustawy zmieniającej wprowadziły do porządku prawnego od 1 stycznia 2017 r. nowe rozwiązanie, nieznane uprzednio u.p.d.o.p. Oprócz utrzymanej treścią art. 19 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. podstawowej stawki opodatkowania dochodów w wysokości 19% podstawy opodatkowania, która do końca 2016 r. znajdowała zastosowanie do ogółu dochodów (z wyjątkiem przyjętych szczególnych form opodatkowania wskazanych w art. 21, 22, 24a i 24b u.p.d.o.p.) wprowadzono dodatkową, obniżoną stawkę podatku w wysokości 15% podstawy opodatkowania.

Trzeba jednak szczególnie podkreślić, że regulacje u.p.d.o.p. ustalają katalog wymaganych warunków podmiotowych, których dochowanie stanowi o stosowaniu tej stawki podatku. Mianowicie, stosownie do art. 19 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p., podatek dochodowy wynosi 15% podstawy opodatkowania w przypadku:

- 1) małych podatników oraz
- 2) podatników rozpoczynających działalność w roku podatkowym, w którym rozpoczęli działalność.

Należy zauważyć, że dochowanie powyżej wskazanych warunków podmio-

towych, które determinują stosowanie obniżonej stawki podatku, powinno być oceniane w kontekście właściwych regulacji u.p.d.o.p., w tym tych, które przewidują wyłączenie uznania podatnika za spełniającego wymagane przesłanki.

Status małego podatnika jako kwalifikacja uprawniający do stosowania preferencji podatkowej

Skoro szczególna preferencja podatkowa, przejawiająca się ustaleniem obniżonej stawki podatku dochodowego, może być stosowana wyłącznie przez podatników spełniających szczegółowo wskazane warunki podmiotowe, to kluczowe staje się ustalenie, czy są przesłanki pozwalające danemu podatnikowi na korzystanie z tego rozwiązania. Na pierwszy plan wysuwa się tutaj kwalifikacja podatnika jako małego podatnika dla potrzeb opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Zgodnie z art. 4a pkt 10 u.p.d.o.p. przez małego podatnika należy rozumieć podatnika, u którego wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego VAT) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1 200 000 euro. Jednocześnie ta norma ustala metodologię pozwalającą na dokonanie przeliczenia wskazanej kwoty limitu wyrażonej w euro. Tego przeliczenia dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez NBP na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł.

W konsekwencji, ustalając w 2018 r. (np. na rok podatkowy trwający od 1 stycznia 2018 r. do 31 grudnia 2018 r.) limit pozwalający na zakwalifikowanie podatnika do kategorii małego podatnika w rozumieniu art. 4a pkt 10 u.p.d.o.p., należy wskazać na właściwy, średni kurs euro ogłaszany na pierwszy dzień roboczy października 2017 r. Na dzień 2 paź-

dziernika 2017 r. wynosił on 4,3137 zł za 1 euro. Dlatego należy stwierdzić, że limit przychodu z poprzedniego roku podatkowego, pozwalający na uznanie podatnika za małego podatnika na gruncie regulacji u.p.d.o.p., wynosi w 2018 r. 5 176 000 zł (co wynika z wyliczenia: $1\,200\,000 \times 4,3137$ – zaokrąglone do 1000 zł).

Należy również zauważyć, że na gruncie regulacji u.p.d.o.p. limit pozwalający na uznanie podatnika za małego podatnika obejmuje przychody ze sprzedaży wraz z należnym VAT. Co więcej, ustalając limit pozwalający na uznanie podatnika za małego podatnika w obszarze u.p.d.o.p., konieczne jest odniesienie się do przychodów ze sprzedaży osiągniętych w poprzednim roku podatkowym, określanym stosownie do treści art. 8 u.p.d.o.p.

Podatnik rozpoczynający działalność w roku podatkowym

Nieco trudniejsze wydaje się dokonanie kwalifikacji podatnika jako rozpoczynającego działalność, uprawnionego do stosowania 15% stawki podatku w roku rozpoczęcia tej działalności. Konieczne jest zwrócenie uwagi na katalog przypadków, przewidziany regulacjami u.p.d.o.p., w których podatnik nie może stosować opodatkowania według tej niższej stawki podatku. Stąd zastosowanie stawki podatku dochodowego w wysokości 15% podstawy opodatkowania w odniesieniu do podatnika rozpoczynającego działalność w roku podatkowym wymaga wyeliminowania istnienia któregośkolwiek z przypadków wskazanych w art. 19 ust. 1a u.p.d.o.p.

Ta norma ustala bowiem, że podatnik, który został utworzony:

- 1) w wyniku przekształcenia, połączenia lub podziału podatników, z wyjątkiem przekształcenia spółki w inną spółkę,

albo

2) w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą lub spółki niebędącej osobą prawną, albo

3) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które wniosły na poczet kapitału podatnika uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo, zorganizowaną część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty co najmniej 10 000 euro, przeliczonej i ustalonej według zasad wskazanych w art. 19 ust. 1a pkt 3 u.p.d.o.p., albo

4) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, wnoszące, tytułem wkładów niepieniężnych na poczet kapitału podatnika, składniki majątku uzyskane przez te osoby albo jednostki w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli te osoby albo jednostki posiadały udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników

– nie stosuje przepisu art. 19 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. (obniżonej stawki podatku) w roku podatkowym, w którym rozpoczął działalność, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym.

Przykład

W styczniu 2018 r. osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą dokonała przekształcenia swojego przedsiębiorstwa w spółkę z o.o. Rok podatkowy nowej spółki kapitałowej powstałej w wyniku transformacji, będzie pokrywał się z rokiem kalendarzowym, przy czym pierwszy rok podatkowy tej spółki będzie, stosownie do art. 8 ust. 2 u.p.d.o.p., trwał do 31 grudnia 2018 roku.

W przedstawionej sytuacji, mimo że nowo powstała spółka faktycznie rozpoczyna działalność, jako podatnik rozpoczynający działalność w roku podatkowym nie może ona stosować obniżonej stawki podatku w wysokości 15% podstawy opodatkowania w roku podatkowym trwającym do końca 2018 r. Co więcej, w świetle regulacji obowiązujących w 2018 r. ta spółka nie może stosować tej preferencyjnej stawki podatku również w kolejnym swoim roku podatkowym, trwającym od 1 stycznia 2019 r. do 31 grudnia 2019 r. Obniżona stawka podatku będzie mogła być stosowana przez tę spółkę dopiero w roku podatkowym trwającym od 1 stycznia 2020 r., przy czym konieczne będzie uznanie, na podstawie przychodów ze sprzedaży z poprzedniego roku podatkowego (czyli 2019 r.), że spółka spełnia przesłanki, które pozwolą uznać ją za małego podatnika w rozumieniu art. 4a pkt 10 u.p.d.o.p.

Wyłączenie dla podatników przekształconych przed 1 stycznia 2017 roku

Analiza dochowania warunków skutkujących stosowaniem przez podatnika stawki podatku w wysokości 15% podstawy opodatkowania musi obejmować także – znajdujące się poza obszarem regulacji u.p.d.o.p. – przepisy ustawy zmieniającej, które mają charakter przejściowy. Ustawodawca przewidział dodatkowe szczególne ograniczenie w zakresie stosowania obniżonej stawki podatku dochodowego, ustalonej regulacją art. 19 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p., wprowadzonej do porządku prawnego 1 stycznia 2017 r. To ograniczenie jest szczególne, ponieważ odnosi się do podatników powstałych w wyniku wskazanych procesów transformacyjnych podjętych przed dniem wejścia w życie samej regulacji przewidującej obniżoną

stawkę podatku, a zatem przed 1 stycznia 2017 r.

W świetle art. 7 ustawy zmieniającej, podatnicy utworzeni w okresie od dnia wejścia w życie niniejszego przepisu, a przed dniem wejścia w życie ustawy zmieniającej w pozostałym zakresie:

1) w wyniku przekształcenia, połączenia lub podziału podatników, z wyjątkiem przekształcenia spółki w inną spółkę, albo

2) w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą lub spółki niebędącej osobą prawną, albo

3) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które wniosły na poczet kapitału podatnika uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo, zorganizowaną część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty co najmniej 10 000 euro, przeliczonej według zasad wskazanych w art. 7 pkt 3 ustawy zmieniającej, albo

4) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej wnoszące, tytułem wkładów niepieniężnych na poczet kapitału podatnika, składniki majątku uzyskane przez te osoby albo jednostki w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli te osoby albo jednostki posiadały udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników

– stosują w roku podatkowym rozpoczętym po 31 grudnia 2016 r. art. 19 ust. 1 u.p.d.o.p. w brzmieniu dotychczasowym, a zatem w brzmieniu obowiązującym do 31 stycznia 2016 r.

W tym miejscu należy zauważyć, że przewidziane powołanym przepisem

wyłączenie stosowania obniżonej stawki podatku obejmuje dwa lata podatkowe podatnika CIT, który został utworzony na zasadach wskazanych w art. 7 pkt 1-4 ustawy zmieniającej. Ponieważ regulacja art. 7 tej ustawy odnosi się do podatników powstałych na zasadach wskazanej transformacji w okresie od dnia obowiązywania art. 7 ustawy zmieniającej, a przed jej wejściem w życie, czyli 1 stycznia 2017 r., należy stwierdzić, że ta regulacja odnosi się do podmiotów powstałych na skutek wskazanego przetworzenia w okresie od 28 września 2016 r. do 31 grudnia 2016 r.

W konsekwencji, w stosunku do takich podmiotów wyłączenie możliwości stosowania obniżonej stawki podatku dochodowego, o której mowa w art. 19 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p., obejmuje:

- 1) pierwszy rok podatkowy podatnika, obejmujący okres rozpoczynający się w terminie od 28 września 2016 r. do 1 stycznia 2017 r., a kończący się już w 2017 r. (na zasadzie wskazanej w art. 8 ustawy zmieniającej),
- 2) rok podatkowy rozpoczynający się po 31 grudnia 2016 r. (na zasadzie wskazanej w art. 7 ustawy zmieniającej).

W rezultacie tacy podatnicy mogą stosować obniżoną stawkę podatku w wysokości 15% dopiero w swoim trzecim roku podatkowym, a zatem w roku podatkowym rozpoczynającym się po zakończeniu tego roku podatkowego, który zaczął się dla podatnika już po 31 grudnia 2016 r. W takim przypadku stosowanie stawki podatku w wysokości 15% podstawy opodatkowania jest możliwe wyłącznie w sytuacji, gdy podatnik jest uznawany w tym roku za małego podatnika.

Analizując przewidziane ograniczenia w stosowaniu obniżonej stawki podatku przez podmioty przetworzone, wskazane w art. 19 ust. 1a u.p.d.o.p. oraz art. 7 ustawy zmieniającej, warto zwrócić uwagę na cel wprowadzenia tych regulacji szczególnych. Jak wykazano w treści uzasadnienia do projektu ustawy zmieniającej⁴ na etapie prac legislacyjnych, przewidziane art. 19 ust. 1a u.p.d.o.p. oraz art. 7 ustawy zmieniającej ograniczenia mają w swoim założeniu za zadanie wyeliminowanie podejmowania przez istniejące podmioty sztucznych działań restrukturyzacyjnych, których wyłącznym lub dominującym celem byłoby osiągnięcie korzyści podatkowej.

Rok podatkowy a stawka podatku w wysokości 15 proc.

Omawiając zagadnienie opodatkowania dochodów osiąganych przez podatnika podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie preferencyjnej stawki podatku, należy także zwrócić uwagę na kwestię szczególną, związaną z materią ustalania roku podatkowego. W myśl art. 8 ust. 1 u.p.d.o.p. rokiem podatkowym (z zastrzeżeniem regulacji szczególnych wskazanych w art. 8 ust. 2, 2a, 3 i 6 u.p.d.o.p. – właściwych np. dla podatników rozpoczynających działalność w trakcie roku lub zobowiązanych do zamknięcia ksiąg rachunkowych na podstawie odrębnych przepisów) jest rok kalendarzowy, chyba że podatnik postanowi inaczej w statucie albo w umowie spółki, albo w innym dokumencie odpowiednio regulującym zasady ustrojowe innych podatników i zawiadomi o tym właściwego naczelnika urzędu skarbowego – wówczas

rokiem podatkowym staje się okres kolejnych dwunastu miesięcy kalendarzowych.

Analiza art. 8 ust. 1 u.p.d.o.p., ale także przepisów szczególnych art. 8 ust. 2, 2a, 3 i 6 u.p.d.o.p., pozwala stwierdzić, że w obszarze opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych dość powszechnie dochodzi do sytuacji, w której rok podatkowy nie jest tożsamy z rokiem kalendarzowym.

Czy jest zatem możliwość stosowania preferencyjnej stawki podatku w wysokości 15%, przewidzianej w art. 19 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p., przez tych podatników, którzy 1 stycznia 2017 r. (czyli w dniu wejścia w życie regulacji art. 19 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p.) znajdowali się w trakcie trwającego roku podatkowego, a więc u których rok podatkowy rozpoczął się przed 1 stycznia 2017 r. zakończył się już w 2017 r.?

W świetle art. 8 ustawy zmieniającej podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, których rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy i rozpoczął się przed 1 stycznia 2017 r., a zakończył się po 31 grudnia 2016 r., stosowali do końca przyjętego przez siebie roku podatkowego przepisy u.p.d.o.p. w brzmieniu dotychczasowym. Tym samym podatnicy, których rok podatkowy rozpoczął się w 2016 r., a zakończył w 2017 r., stosują do końca tego roku podatkowego stawkę podatku dochodowego wskazaną w treści art. 19 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p., a zatem 19%. Podatnicy spełniający wymagane warunki podmiotowe korzystali z preferencyjnej, obniżonej stawki podatku dopiero w odniesieniu do dochodów osiąganych w kolejnym roku podatkowym, a więc tym, który rozpoczął się już w trakcie 2017 r., a dobiegł końca w 2018 r.

⁴ Druk sejmowy nr 669.

Podatkowe grupy kapitałowe wyłączone ze stosowania obniżonej stawki podatku

Zgodnie z brzmieniem art. 19 ust. 1b u.p.d.o.p., w odniesieniu do PGK nie stosuje się regulacji art. 19 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. To wyłączenie ma charakter bezwarunkowy, co oznacza, że PGK, kwalifikowane jako podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, nie mogą stosować obniżonej stawki podatku, wskazanej w art. 19 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p., bez względu na ewentualne spełnienie warunków, które innym podatnikom pozwalają na stosowanie tej preferencji podatkowej.

Podatnik, jakim jest PGK, ma bowiem szczególny status. Mianowicie w świetle art. 1a ust. 1 u.p.d.o.p. podatnikami mogą być również grupy co najmniej dwóch spółek prawa handlowego mających osobowość prawną, które pozostają w związkach kapitałowych, zwane w u.p.d.o.p. podatkowymi grupami kapitałowymi. Żeby zatem zakwalifikować grupę kapitałową do grupy podatników podatku dochodowego od osób prawnych, a w konsekwencji – wykluczyć wobec niej stosowanie obniżonej stawki podatku, należy wskazać na warunki określone w art. 1a u.p.d.o.p., pozwalające uznać związek kapitałowy spółek kapitałowych za grupę kapitałową.

Zmiany w 2019 roku

W ustawie z 23 października 2018 r. przygotowano zmiany w zakresie stosowania obniżonej stawki podatku w obszarze u.p.d.o.p. Obniżona stawka podatku w dotychczasowej wysokości

15% zostanie zastąpiona stawką podatku w wysokości 9%. Istotnie zmieni się zakres stosowania obniżonej stawki podatku w obszarze u.p.d.o.p. Stosownie do nowego brzmienia art. 19 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p., stawka podatku wyniesie 9% podstawy opodatkowania od przychodów (dochodów) innych niż z zysków kapitałowych – w przypadku podatników, u których przychody osiągnięte w roku podatkowym nie przekroczyły wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1 200 000 euro.

Przeliczenia kwot wyrażonych w euro dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski (dalej NBP) na pierwszy dzień roboczy roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł.

Tym samym ustawa z 23 października 2018 wprowadza do art. 19 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. dodatkowe warunki stosowania obniżonej stawki podatku, tj.:

- 1) dopuszczalność stosowania tej stawki podatku przez podatników, u których przychody osiągnięte w roku podatkowym nie przekroczyły wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1 200 000 euro,
- 2) wyłączenie stosowania obniżonej stawki podatku w wysokości 9% w odniesieniu do dochodów osiąganych z zysków kapitałowych (te będą zawsze opodatkowane według stawki podstawowej).

Należy zwrócić uwagę, że zgodnie z treścią nowego art. 19 ust. 1d u.p.d.o.p., stosowanie obniżonej stawki podatku będzie uzależnione, podobnie jak

obecnie, posiadaniem statusu małego podatnika (zgodnie z art. 4a pkt 10 u.p.d.o.p.), przy czym ten warunek nie dotyczy opodatkowania podatników rozpoczynających prowadzenie działalności, w roku rozpoczęcia tej działalności (z zastrzeżeniem regulacji szczególnych, wyłączających opodatkowanie obniżoną stawką podatników wymienionych w art. 19 ust. 1a-1c u.p.d.o.p.).

Trzeba zaakcentować, że ustawa z 23 października 2018 wprowadza do podatkowe kategorie podatników, w stosunku do których nie ma zastosowania obniżona stawka podatku, a w szczególności w odniesieniu do:

- 1) podatnika, który został utworzony przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, jeżeli w roku podatkowym, w którym podatnik został utworzony, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, zostało do niego wniesione na poczet kapitału uprzednio prowadzone przedsiębiorstwo, zorganizowana część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty 10 000 euro, przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez NBP na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym wniesiono te składniki majątku, w zaokrągleniu do 1000 zł, przy czym wartość tych składników oblicza się, stosując odpowiednio przepisy art. 14 u.p.d.o.p.⁵. W tym przypadku obniżonej stawki podatku nie będzie można stosować w roku podatkowym, w którym

5 Nowa regulacja art. 19a ust. 1a pkt 5 u.p.d.o.p.

rozpoczął on działalność, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym;

2) spółki dzielonej;

3) podatnika, który wniósł tytułem wkładu do innego podmiotu, w tym na poczet kapitału:

a) uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo, zorganizowaną część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości

przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty 10 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłoszanego przez NBP na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym wniesiono te składniki majątku, w zaokrągleniu do 1000 zł, przy czym wartość tych składników oblicza się, stosując odpowiednio przepisy art. 14 u.p.d.o.p., lub

b) składniki majątku uzyskane przez tego podatnika w wyniku likwidacji in-

nych podatników, jeżeli ten podatnik posiadał udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników.

Stosownie do ustawy z 23 października 2018 w przypadkach wskazanych w pkt. 2. i 3. wyłączenie stosowania obniżonej stawki podatku będzie dotyczyć roku podatkowego, w którym dokonano podziału albo wniesiono wkład, oraz roku podatkowego bezpośrednio po nim następującego⁶.

⁶ Nowy art. 19 ust. 1c u.p.d.o.p.



Artykuł pochodzi z książki „Podatkowe i bilansowe zamknięcie roku 2018” pod redakcją prof. nadzw. dr. hab. Artura Hołdy, z planowanym wydaniem przez Wydawnictwo C.H. Beck w grudniu 2018 r.; <https://www.ksiegarnia.beck.pl/17699-podatkowe-i-bilansowe-zamkniecie-roku-2018-artur-holda>



Leszek Dutkiewicz

Dyrektor Biura Russell Bedford Poland Sp. z o.o. w Katowicach. Od 2011 r. związany z Russell Bedford Poland Sp. z o.o. W latach 2008-2011 pracował dla czołowych firm doradczych (Ernst&Young, KPMG, BDO) świadcząc usługi z zakresu doradztwa podatkowego. Specjalizuje się w doradztwie podatkowym i restrukturyzacyjnym, zajmując się kompleksową obsługą klientów, przede wszystkim w zakresie prawa podatkowego międzynarodowego, cen transferowych oraz postępowań podatkowych, m.in. dotyczących VAT. Uczestniczył w wielu procesach związanych z restrukturyzacją działalności przedsiębiorców działających w polskich i międzynarodowych grupach kapitałowych. Autor i współautor publikacji o tematyce związanej z prawem podatkowym, cywilnym i międzynarodowym. Doświadczony wykładowca i autor szkoleń z zakresu prawa podatkowego. Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego. Posiada profesjonalne przygotowanie do prowadzenia mediacji gospodarczych.

Słowa kluczowe: usługi wewnątrzgrupowe, usługi o niskiej wartości dodanej, podatki, ceny transferowe, usługi pomocnicze, Wytyczne OECD, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

USŁUGI WEWNĄTRZGRUPOWE W KONTEKŚCIE PRZEPISÓW PODATKOWYCH W REALIACH FUNKCJONOWANIA GRUP KAPITAŁOWYCH

Niniejszy artykuł poświęcony jest usługom wewnątrzgrupowym na gruncie polskich przepisów, regulacji międzynarodowych oraz praktyki obrotu między przedsiębiorstwami należącymi do międzynarodowych grup kapitałowych. Autor w szczególności rozważa relację między zakresem pojęcia usług wewnątrzgrupowych stosowanym w świetle Wytycznych OECD a pojęciem usług o niskiej wartości dodanej w rozumieniu wypracowanym w polskich regulacjach.

Wprowadzenie

W kontekście rosnącego zainteresowania tematyką związaną z rozliczaniem transakcji w grupach kapitałowych coraz większego znaczenia nabiera prawidłowe rozumienie pojęć związanych z realizacją transakcji, które występują właściwie wyłącznie w realiach grup kapitałowych czy grup przedsiębiorstw powiązanych. Jednym z takich pojęć jest określenie „usługi wewnątrzgrupowe”.

Pojęcie usług wewnątrzgrupowych nie zostało zdefiniowane w systemie polskiego prawa podatkowego. Regulacje polskich ustaw dotyczące opodatkowania dochodu¹, w szczególności zasad wyznaczania cen transferowych w przypadku transakcji mię-

dzy podmiotami powiązanymi, posługują się pojęciem, które niewątpliwie nawiązuje do usług wewnątrzgrupowych, jednak nie jest to w żadnym wypadku synonim. W ustawach o podatkach dochodowych ustawodawca wprowadził bowiem pojęcie „usług o niskiej wartości dodanej”.

Usługi o niskiej wartości dodanej

Przykładowo na gruncie art. 11f znowelizowanej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych² szczególne, dedykowane rozwiązania przewidziano dla usług o niskiej wartości dodanej. W przypadku pojęcia usług o niskiej wartości dodanej w ustawach o podatkach dochodowych wskazano warunki, jakie muszą być spełnione, aby usługi wewnątrzgru-

¹ Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z 15 lutego 1992 r., t.j. Dz.U. 2018 poz. 1036 ze zm.

(dalej: u.p.d.o.p.) oraz ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych z 26 lipca 1991 r., t.j. Dz.U. 2018 poz. 1509 (dalej u.p.d.o.f.).

² Ustawa 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 ustaw, Dz.U. 2018 poz. 2193.

powe zakwalifikować do kategorii usług o niskiej wartości dodanej:

- 1) mają one charakter usług wspomagających działalność gospodarczą usługobiorcy;
- 2) nie stanowią głównego przedmiotu działalności grupy podmiotów powiązanych;
- 3) wartość tych usług, świadczonych przez usługodawcę na rzecz podmiotów niepowiązanych nie przekracza 2% wartości tych usług świadczonych na rzecz podmiotów powiązanych i niepowiązanych;
- 4) nie są przedmiotem dalszej odprzedaży przez usługobiorcę, z wyłączeniem odprzedaży usług nabytych we własnym imieniu, ale na rzecz innego podmiotu powiązanego (refakturowanie).

Polskie regulacje kładą zatem wyraźny akcent na charakter usług, jakie mogą być rozpoznane jako usługi o niskiej wartości dodanej – są to usługi, które mają zawsze charakter pomocniczy, wspomagający w działalności gospodarczej danego podmiotu. Nie mogą to być usługi, które stanowią podstawową działalność operacyjną, z której przedsiębiorstwo czerpie swoje podstawowe korzyści.

Na gruncie polskich przepisów podatkowych, po dokonanych nowelizacjach, kwestia zakwalifikowania danego świadczenia jako usługi o niskiej wartości dodanej jest dodatkowo uregulowana poprzez wskazanie w załączniku do ustawy listy kategorii świadczeń, które mogą być traktowane jako usługi o niskiej wartości dodanej³. W związku z tym rozpoznanie, które świadczenie realizowane wewnątrz grupy kapitałowej może być traktowane jako usługa o niskiej wartości dodanej nie powinno, poza szczególnymi przypadkami, stwarzać większych trudności.

Usługi wewnątrzgrupowe w świetle Wytycznych OECD

Pozostaje natomiast nieuporządkowana kwestia określenia samych usług wewnątrzgrupowych, które jest coraz szerzej wykorzystywane w przypadku omawiania transakcji mających miejsce między podmiotami należącymi do tych samych grup (celowo pomijamy wyjaśnienie pojęcia grupy kapitałowej czy też grupy podmiotów powiązanych, gdyż stanowi to obszerny materiał wymagający odrębnej analizy). Próbując podsumować aktualną praktykę można stwierdzić, iż w wielu przypadkach mianem usług wewnątrzgrupowych określa się wszelkiego rodzaju usługi realizowane pomiędzy podmiotami należącymi do grupy kapitałowej/grupy podmiotów powiązanych.

Nie ulega wątpliwości, iż samo określenie usługi wewnątrzgrupowej jest zasadniczo mocno związane z transakcjami dokonywanymi w grupach przedsiębiorstw. Szukając źródła wprowadzenia takiego pojęcia do powszechnego użytkowania, należy sięgnąć do Wytycznych Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD)⁴, gdzie zamieszczono odrębny rozdział poświęcony usługom wewnątrzgrupowym pt. *Special Considerations for Intra-Group Services*.

Co prawda w Wytycznych OECD również nie przedstawiono jednoznacznej definicji pojęcia usług wewnątrzgrupowych, ale publikacja ta zawiera wiele pomocnych wskazówek, w jaki sposób identyfikować usługi wewnątrzgrupowe.

Z kolei samo pojęcie usług o niskiej wartości dodanej zostało zawarte w części D Rozdziału VII Wytycznych OECD, w której wskazano, jakie charakterystyczne cechy posiada ta kategoria świadczeń

(charakter pomocniczy, nie stanowią tzw. „core business” przedsiębiorstwa, nie wymagają zaangażowania unikalnych nakładów, nie wiążą się ze szczególnym ryzykiem po stronie świadczącego); wskazano też przykładowy katalog tych usług⁵.

Co do samego pojęcia usług wewnątrzgrupowych, to jak wskazano we wstępie do przywołanego rozdziału Wytycznych OECD, dotyczy ono takich sytuacji, gdy usługi są świadczone przez jedno z przedsiębiorstw należących do międzynarodowej grupy przedsiębiorstw (ang. MNE group) na rzecz innego przedsiębiorstwa należącego do tej grupy⁶.

Taki sposób sformułowania zakresu zagadnienia sugerowałby, iż pojęcie usług wewnątrzgrupowych istotnie można interpretować dość szeroko, obejmując nim niemal wszystkie usługi, jakie są świadczone „wewnątrz” grupy. Jednakże już kolejny punkt Wytycznych wskazuje przykładowe świadczenia, o których będzie mowa w kontekście usług wewnątrzgrupowych, określając, iż w szczególności są to usługi administracyjne, techniczne, finansowe, reklamowe. Takie wyliczenie ma charakter przykładowy, jednakże wskazywałoby, że katalog usług wewnątrzgrupowych jest w jakiś sposób ograniczony – ten przykładowy katalog zawiera właśnie usługi o charakterze pomocniczym, dodatkowym, a więc o zbliżonym charakterze do tego, o którym jest mowa w polskich przepisach w przypadku usług o niskiej wartości dodanej.

Wytyczne OECD w przypadku usług wewnątrzgrupowych skupiają się właściwie na ich dwóch aspektach:

w jaki sposób należy ustalić, czy usługi zostały faktycznie wykonane oraz

3 Po nowelizacji ustaw o podatkach dochodowych, o której mowa wyżej, katalog świadczeń, jakie mogą być traktowane jako usługi o niskiej wartości dodanej został ograniczony ze skutkiem od 1 stycznia 2019 r.; od tego momentu jest to 7 kategorii świadczeń.

4 OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paryż, (dalej Wytyczne OECD).

5 Pkt 7.45 Wytycznych OECD.

6 Pkt 7.1 Wytycznych OECD.

w jaki sposób określić wynagrodzenie za te usługi dla celów podatkowych w świetle tzw. zasady długości ramienia (ustalania ceny na poziomie rynkowym).

Nie ulega wątpliwości, iż polskie przepisy w zakresie stosowania zasady długości ramienia bazują na rozwiązaniach opracowanych przez OECD. Charakter prawny Wytycznych OECD i możliwość posługiwania się tą publikacją jest dość specyficzna. Wytyczne OECD w żadnym przypadku nie stanowią części polskiego porządku prawnego, natomiast zgodnie z literaturą przedmiotu i stosunkowo niewielkim orzecznictwem w tym zakresie, stanowią one swoisty katalog dobrych praktyk, czy też podstawę oparcia całego procesu myślowego⁷.

Polski ustawodawca nie zdecydował się na bezpośrednie dopuszczenie Wytycznych OECD jako formalnie obowiązującego źródła, tak jak ma to miejsce w niektórych innych ustawodawstwach, w których wdrożono rozwiązania w zakresie ustalania cen na poziomie rynkowym zgodnie z zasadą długości ramienia.

Natomiast w ustawach o podatkach dochodowych zawarte zostały elementy, które wskazują na to, iż również zamiarem ustawodawcy było posługiwanie się w pewnym zakresie Wytycznymi OECD, co jest czytelnie wyrażone w przypadku delegacji ustawowych do wydania rozporządzeń – m.in. w zakresie elementów dokumentacji podatkowych: Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, szczegółowy zakres elementów lokalnej dokumentacji cen transferowych i grupowej dokumentacji cen transferowych, mając na uwadze ułatwienie podatnikom sporządzania poprawnej dokumentacji cen transferowych oraz uwzględniając wytyczne Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w sprawie cen

transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych⁸.

Nie jest to oczywiście dopuszczenie wprost treści Wytycznych OECD jako źródła powszechnie obowiązującego prawa, ale stanowi istotną wskazówkę interpretacyjną.

Nadal wydaje się jednak – odnosząc kwestię możliwości stosowania Wytycznych OECD bezpośrednio do usług wewnątrzgrupowych i usług o niskiej wartości dodanej – że została ona na tyle wyczerpująco uregulowana w polskich ustawach o podatkach dochodowych, iż potrzeba dokonywania wykładni przepisów dotyczących zakresu usług o niskiej wartości dodanej poprzez odwołanie się do treści rozdziału VII Wytycznych OECD raczej będzie dotyczyła wyjątkowych sytuacji. Skoro przepis polskiej ustawy wystarczająco precyzyjnie wskazuje, jakiego rodzaju świadczenia powinny być traktowane jako usługi o niskiej wartości dodanej, to nie ma potrzeby posilkowania się w tym zakresie Wytycznymi OECD, w szczególności nie powinno to stanowić przesłanki do odmiennego ustalania katalogu takich usług.

Uzasadniając nowelizację w tym zakresie, jaka wchodzi w życie 1 stycznia 2019 roku, autor nowych przepisów wyraźnie wskazał, iż z uwagi na stosunkowo ogólny charakter wytycznych OECD i brak możliwości bezpośredniego przeniesienia ich treści do regulacji ustawowych, konieczne było uregulowanie zakresu i charakteru omawianych usług w bardziej precyzyjny sposób, który będzie wykluczał ewentualne wątpliwości interpretacyjne⁹.

W związku z wprowadzeniem rozwiązania typu safe harbour w zakresie usług o niskiej wartości dodanej, konieczne

było maksymalnie precyzyjne określenie, jakie kategorie świadczeń będą mogły korzystać z tego rodzaju rozwiązań – stąd uznano za konieczne wprowadzenie wspomnianych wyżej dodatkowych kryteriów (m.in. dwuprocentowe kryterium wartościowe takich usług oraz kryterium braku odprzedaży).

Dodatkowym argumentem, na który warto zwrócić uwagę w tym zakresie jest fakt, iż delegacje ustawowe do wydania rozporządzeń przez ministra finansów, jakie zostały zawarte w treści polskich ustaw podatkowych, nie odnoszą się do przepisów dotyczących usług o niskiej wartości dodanej, a jedynie do kwestii zakresu informacji zawartych w dokumentacji lokalnej oraz eliminowania podwójnego opodatkowania¹⁰.

Podsumowanie

Moim zdaniem krajowy ustawodawca, wprowadzając regulacje dotyczące usług wewnątrzgrupowych, stworzył pojęcie usług o niskiej wartości dodanej.

Polskie pojęcie usług o niskiej wartości dodanej jest węższe od pojęcia usług wewnątrzgrupowych, jakie występuje w problematyce opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw powiązanych.

Pojęcie usług wewnątrzgrupowych można rozpatrywać na dwóch podstawowych płaszczyznach:

na gruncie Wytycznych OECD – wówczas należałoby je interpretować zgodnie z treścią rozdziału VII;

w rozumieniu języka potocznego – w tym przypadku możemy mówić o szerszym katalogu – w zasadzie wszelkich usług, jakie są realizowane pomiędzy podmiotami należącymi do grupy.

7 Por. m.in. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 20 czerwca 2018 r., sygn. akt NSA (II FSK 1665/16).

8 Art. 11q ust. 4 u.p.d.o.p.

9 Uzasadnienie do projektu ustawy z dnia 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 ustaw – w odniesieniu do art. 11f u.p.d.o.p. oraz odpowiednio art. 23r u.p.d.o.f.

10 Odpowiednio art. 11j ust. 4 u.p.d.o.p. oraz art. 11j ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p.

W konsekwencji powyższego można sformułować wniosek, iż w przypadku, kiedy mówimy o usługach wewnątrzgrupowych w kontekście zasad wyznaczania cen transakcyjnych, będziemy odwoływać się do tego pojęcia w rozumieniu Wytycznych OECD oraz polskich przepisów podatkowych, a zatem – o ile mamy do czynienia z sytuacją występującą na polskim gruncie – bardziej prawidłowe będzie stosowanie pojęcia

usług o niskiej wartości dodanej oraz odpowiednich przepisów polskiej ustawy. Tak jak wskazano wyżej, polskie przepisy zgodnie z intencją ustawodawcy zostały sformułowane dość precyzyjnie w tym zakresie.

Należy się spodziewać, że kwestia kwalifikacji danego rodzaju świadczenia do katalogu usług o niskiej wartości dodanej stanie się dość istotna w najbliższych latach z uwagi na fakt, iż od

tego będzie zależeć możliwość zastosowania regulacji typu safe harbour, a tym samym odstąpienie od konieczności sporządzania analiz porównawczych i przyjęcie przez podatnika ustawowo wskazanego narzutu (aktualnie na poziomie 5%) oraz odstąpienie przez organ podatkowy od określenia dochodu (straty) podatnika w zakresie wysokości narzutu na kosztach tych usług, jeżeli spełnione będą warunki ustawowe.

Summary

Leszek Dutkiewicz

Intra-group services in the context of tax regulations in the reality of the functioning of capital groups

This article deals with issues related to intra-group services, the scope of the concept of intra-group services applied on the basis of the OECD Guidelines and in the practice of trade between enterprises belonging to international capital groups (MNE groups) to the concept of low-value services developed under Polish regulations.



INTERES SPÓŁKI W POLSKIM PRAWIE SPÓŁEK

Przemysław Lach

Aplikant radcowski w kancelarii Russell Bedford. Wpisany na listę aplikantów w Okręgowej Izbie Radców Prawnych w Warszawie. W 2016 roku ukończył studia prawnicze na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Kardynała Stefana Wyszyńskiego w Warszawie. Specjalizuje się w prawie gospodarczym, przede wszystkim w zakresie prawa spółek handlowych.

Słowa kluczowe: podatki, podatek, VAT, podatek od towarów i usług, podatek naliczony, zasada neutralności, neutralność podatku, prawo do odliczenia, orzecznictwo, TSUE, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

Pojęcie interesu spółki było w Polsce kategorią niemal nierozpoznaną aż do 2008 roku. Dyskusja w tym przedmiocie ożywiła się dopiero za sprawą pojawienia się postulatów uregulowania funkcjonowania grup kapitałowych i wątpliwości, jakie przy tej okazji wywołało zdefiniowanie „interesu grupy spółek”¹. Na rodzimą doktrynę wpłynęła również działalność na tym polu Komisji Europejskiej. Na podjęcie szerszej debaty nad kategorią interesu spółki miał także wpływ globalny kryzys gospodarczy z lat 2007-2010². Wykładnia interesu spółki, pozornie pozostająca na polu rozważań teoretycznych, ma istotne znaczenie dla praktyki prawa spółek.

Wprowadzenie

W Kodeksie spółek handlowych³ interes spółki jawi się jako centrum corporate governance przez swój wpływ na kryterium zachowania oraz wyznacznik słuszności decyzji wspólników spółek osobowych i członków organów spółek kapitałowych⁴. Stanowi także przesłankę uchylenia uchwały zgromadzenia spółki kapitałowej (art. 249 i art. 422 k.s.h.). Prawidłowe odkodowanie pojęcia „interesu spółki” jest niezwykle istotne w szczególności dla spółek funkcjonujących w ramach grupy kapitałowej, gdzie nieprawidłowe wyważenie interesu spółki z interesem grupy kapitałowej może narazić członka zarządu na odpowiedzialność karną za nadużycie uprawnień lub niedopełnienie obowiązków⁵.

Podstawa wyodrębnienia interesu spółki

Wszystkie spółki handlowe posiadają pewien stopień odrębności. Spółki prawa handlowego mają odrębność pełną (osoby prawne – spółki kapitałowe wpisane do rejestru) lub ograniczoną (ułamne osoby prawne – handlowe spółki osobowe i spółki kapitałowe w organizacji). Wyodrębnienie podmiotowości i osobowości prawnej spółek umożliwia istnienie interesu spółki wyodrębnionego od interesu jej właścicieli. Oderwanie (autonomizacja) interesu spółki od interesów wspólników i innych osób, jest zjawiskiem całkowicie naturalnym⁶.

Kategorie interesu w polskim prawie spółek

Prawo cywilne, a w szczególności prawo handlowe, prześiąknięte jest duchem indywidu-

1 M. Romanowski, *Znaczenie sporu o metodę odczytywania pojęcia „interesu spółki kapitałowej”*, PPH 2015, nr 7, s. 8.

2 P. Błaszyk, *Glosa do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 5 listopada 2009 r.*, sygn. akt I CSK 158/09, Glosa 2012 Nr 3.

3 Ustawa z 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, t.j. Dz.U. 2017 poz. 1577 (dalej k.s.h.).

4 Art. 56 § 1, 209, 211, 377, 380 k.s.h.

5 Art. 296 ustawy z 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny, t.j. Dz.U. 2018 poz. 1600 (dalej k.k.).

6 A. Opalski, *O pojęciu interesu spółki handlowej*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2008, nr 11, s. 17.

alizmu, co pozwala wyróżnić istnienie różnych grup interesów: interesu spółki, interesu wspólników (nie jest to jednolita kategoria, gdyż każdy ze wspólników może mieć swoje własne cele i interesy⁷), interesu innych osób (np. wierzycieli). „Sprzeczność interesu” (np. art. 209, 377 k.s.h.), „konflikt interesu” (np. art. 412 k.s.h.) określają sytuacje, w których potrzeby lub uprawnienia przynajmniej dwóch podmiotów nakładają się, a dążenie do celu przez jeden z podmiotów powoduje ingerencję w sferę drugiego podmiotu i spotyka się z jego przeciwdziałaniem⁸.

Na gruncie praktyki funkcjonowania spółek często występującym konfliktem jest konflikt interesów wspólników większościowych i mniejszościowych, czy konflikt pomiędzy interesem spółki a interesem członków jej organów⁹. Przedmiotem poważnej debaty jest także regulacja prawa grup spółek, która w obecnym kształcie rodzi pole do powstawania konfliktów pomiędzy interesami spółek uczestniczących w grupie spółek, czy pomiędzy interesem wspólnika spółki zależnej a interesem spółki dominującej¹⁰.

Poniżej wymieniony jest katalog czynników mających wpływ na wykładnię interesu spółki.

Cel spółki

Zakładając spółkę, wspólnicy albo akcjonariusze zobowiązują się dążyć do osiągnięcia wspólnego celu (*affectio so-*

cietatis). Z interesem spółki jest zgodne to, co służy realizacji tego celu¹¹. W większości przypadków sprowadza się on do zwiększania rynkowej wartości spółki, wytwarzania wysokiej dywidendy dla akcjonariuszy (wspólników), stałego rozwoju przedsiębiorstwa, utrzymania wysokiego poziomu zatrudnienia, utrzymania współpracy ze środowiskiem lokalnym oraz uzyskania określonego udziału w rynku¹². „Cel spółki” i „interes spółki” nie mogą być jednak traktowane jako tożsame.

Sąd Najwyższy wskazał, że cel spółki powinien być uwzględniany przy określaniu interesu spółki obok uwzględnienia interesów wspólników¹³. Nie zawsze bowiem interes spółki jest zgodny z interesami poszczególnych wspólników lub akcjonariuszy, czy też poszczególnych grup wspólników lub grup akcjonariuszy¹⁴. Cel spółki pozostaje więc jedynie jednym z czynników, które należy uwzględnić, definiując interes spółki.

Umowa/statut spółki

Sąd Najwyższy wskazał także na istotną rolę umowy/statutu spółki w procesie ustalania interesu spółki¹⁵. Wspólnicy mają wpływ na treść umowy/statutu na etapie jego powstawania, ale także podczas trwania bytu prawnego spółki. Tym samym w każdej chwili mogą zmienić również cel spółki, a w ślad za tym wykładnię interesu spółki. Wskazuje się, że wykładnia treści statutu/umowy spółki

ma kluczowe znaczenie dla ustalenia treści interesu spółki¹⁶.

Interes grup funkcjonujących w ramach i wokół spółki

W działalność spółki zaangażowanych jest wiele różnych grup interesów. Można je podzielić na dwie zasadnicze kategorie: (i) kontraktową, w skład której wchodzi udziałowcy/akcjonariusze, kadra zarządzająca i pracownicy, klienci, dystrybutorzy, dostawcy, pożyczkodawcy; oraz (ii) społeczną, w skład której wchodzi konsumenci, ustawodawcy, grupy nacisku, media, lokalne społeczności¹⁷.

Wspólnik większościowy

Wspólnik większościowy podejmuje największe ryzyko kapitałowe i przysługuje mu najwięcej uprawnień korporacyjnych w spółce. Podejmowane przez niego działania z reguły skierowane są na rozwój spółki. Jeżeli wspólnik większościowy dojdzie do wniosku, że interes spółki stał się sprzeczny z jego własnym interesem, może przeforsować rozwiązanie spółki i przeprowadzenie jej likwidacji. Co do zasady interes spółki będzie więc w największym stopniu zbieżny z interesem wspólnika większościowego¹⁸.

Istnieją również bardziej radykalne stanowiska, wskazujące wprost, iż interes spółki jest tożsamy z interesem większości akcjonariuszy (wspólników)¹⁹. Kodeks spółek handlowych przyznaje bowiem większości kapitałowej nieograniczoną władzę w spółce. Większość może wykorzystując

7 D. Wajda, *Obowiązek lojalności w spółkach handlowych*, Warszawa 2009, s. 16.

8 P. Bryłowski, A. Kidyba, *Kategoria interesu w kodeksie spółek handlowych*, PPH 2005, nr 10, s. 6.

9 M. Pazdan, *Kodeks spółek handlowych a kodeks cywilny*, „Państwo i Prawo” 2001, nr 2, s. 28.

10 R. L. Kwaśnicki, D. Nilsson, *Legalne działanie na szkodę spółki zależnej*, PPH 2007, nr 12, s. 26.

11 D. Wajda, *Obowiązek lojalności...*, op. cit., s. 21; art. 3 k.s.h.

12 S. Rudolf, *Nadzór korporacyjny a struktura własności [w:] Strategiczne obszary nadzoru korporacyjnego zewnętrznego i wewnętrznego*, pod red. S. Rudolfa, Łódź 2002, s. 202.

13 Wyrok SN z 5 listopada 2009 r., sygn. akt I CSK 158/09, Legalis.

14 D. Wajda, *Obowiązek lojalności...*, op. cit., s. 22.

15 Wyrok SN z 5 listopada 2009 r., op. cit.

16 M. Romanowski, *Znaczenie sporu...*, op. cit., str. 8.

17 D. Wajda, *Obowiązek lojalności...*, op. cit., s. 26, powołując się na K. Zalegę, *Systemy Corporate Governance a efektywność zarządzania spółką kapitałową*, Warszawa 2003, s. 22.

18 K. Bilewska, *Dochodzenie roszczeń spółki kapitałowej przez jej wspólników (actio pro socio)*, Warszawa 2008, s. 64.

19 A. Opalski, *Rada nadzorcza w spółce akcyjnej*, Warszawa 2006, s. 152.

swe kompetencje wymusić w zasadzie każdą korporacyjną decyzję. Regulacja k.s.h. zakłada niemal nieograniczone podporządkowanie funkcjonariuszy interesowi większości kapitałowej²⁰.

Większość kapitałowa swoim działaniem niekoniecznie musi uwzględniać interes mniejszości kapitałowej czy też interes osób działających w ramach i wokół spółki²¹. Przewaga wspólnika większościowego jest korygowana przez obowiązek działania w interesie spółki²². Ustawodawca wprowadził ograniczenia, których celem jest niedopuszczenie do zmajoryzowania spółki. Celem norm ochrony praw wspólników mniejszościowych jest przyczynianie się do poprawniejszego działania mechanizmów korporacyjnych w spółce. Wspólnikom mniejszościowym przysługuje np. prawo do zaskarżenia uchwały podjętej przez większość wspólników (art. 249 i art. 422 k.s.h.). Rolę akcjonariusza większościowego ograniczał również wprost dokument Dobre Praktyki Spółek Publicznych z 2005 r.²³, a także nieco łagodniej Dobre Praktyki Spółek Notowanych na GPW 2016²⁴.

Interes udziałowców/akcjonariuszy większościowych i mniejszościowych tworzy obraz „interesu ogółu udziałowców/akcjonariuszy”. Zgodnie z orzecnictwem Sądu Najwyższego, interesy wszystkich grup wspólników spółki, obok wspólnego celu określonego w umowie (statucie) spółki, stanowią wyznacznik interesu spółki²⁵.

Interes funkcjonariuszy spółki

Kategoria interesu wspólników większościowych i mniejszościowych nie wyczerpuje obrazu grup interesów działających w spółce. Przede wszystkim należy tu wskazać na interesy członków organów spółek. Nie jest możliwe całkowite oddzielenie sfery danej osoby fizycznej, która pełni rolę funkcjonariusza spółki, od interesu samej spółki²⁶. Nauka ekonomii wykształciła wiele teorii dających odpowiedź na pytanie dotyczące tego, czym interesem mają się kierować członkowie organów spółek kapitałowych²⁷. Orzecznictwo Sądu Najwyższego wskazuje, że w sferze działania osoby prawnej, interes osobisty członków jej organów jest odrębny od interesu spółki i może pozostawać z nim w sprzeczności²⁸. Zjawisko uwzględniania własnych interesów menedżerów w zarządzaniu spółką jest szczególnie widoczne w grupach spółek.

Interes pozostałych grup funkcjonujących wokół spółki

Spółka jest organizacją gospodarczą, przedmiotem umowy, której celem są nie tylko regulacje stosunków pomiędzy wspólnikami, ale także stosunki zewnętrzne spółki. Działalność samej spółki skutkuje nie tylko w relacji inter partes, ale również wobec osób trzecich²⁹. Do grup interesów funkcjonujących wokół spółki zaliczać się będą pracownicy czy konsumenci nabywający towary ofero-

wane przez spółkę. Interesariuszem będzie każda osoba lub grupa, która może wywierać wpływ na spółkę³⁰. Znaczenie wpływu grup funkcjonujących wokół spółki ma jednak marginalny wpływ na rozumienie jej interesu. Zgodnie z przeważającym w Polsce stanowiskiem, interes spółki jest kategorią z zakresu wewnętrznych stosunków spółki i ochrona praw szerszych grup, takich jak wierzyciele, jakkolwiek doniosła, to nie może stanowić jedynej determinanty interesu spółki³¹. Podejście to jest bliskie wykładni zastosowanej przez Sąd Najwyższy³².

Kategoria „interesu spółki” jest klauzulą generalną, a ustawodawca nie zdefiniował, co należy rozumieć przez tę kategorię. Brak definicji interesu jako kategorii normatywnej, to celowy zabieg ustawodawcy. Trybunał Konstytucyjny zwrócił uwagę, że doprecyzowanie pojęcia interesu spółki jest zadaniem doktryny i orzecznictwa³³.

Wprowadzenie definicji legalnej interesu spółki mogłoby nie tylko spowodować wątpliwości merytoryczne co do takiej definicji, ale co ważniejsze, mogłoby wpływać na sprawność procesu stosowania prawa (doprowadziłoby do dyskusji interpretacyjnych, w których każda ze stron wskazywałaby na własne koncepcje semantyczne i aksjologiczne). Powołując się na interes spółki należy każdorazowo mieć na uwadze przedstawiony katalog czynników mających wpływ na

20 Ibidem, s. 153.

21 M. Michalski, *Kontrola kapitałowa nad spółką akcyjną*, Kraków 2004 r., s. 572-573.

22 Ibidem, s. 573.

23 Por. Dobre praktyki w spółkach publicznych 2005: „Wykonując swoje uprawnienia akcjonariusz większościowy powinien uwzględniać interesy mniejszości”.

24 Por. Dobre Praktyki Spółek Notowanych na GPW 2016: IV. Walne zgromadzenie i relacje z akcjonariuszami: „...Walne zgromadzenie powinno dążyć do tego, by podejmowane uchwały nie naruszały uzasadnionych interesów poszczególnych grup akcjonariuszy. Akcjonariusze biorący udział w walnym zgromadzeniu wykonują swoje uprawnienia w sposób nienaruszający dobrych obyczajów”.

25 Wyrok SN z 5 listopada 2009 r., op. cit.

26 D. Wajda, *Obowiązek lojalności...*, op. cit., s. 26.

27 Do najbardziej spopularyzowanych należy m.in. teoria W. Baumola, wg której menedżerowie powinni kierować się przede wszystkim zwiększaniem przychodów ze sprzedaży, wpływającym na umocnienie pozycji rynkowej spółki, przy czym zysk powinien być brany pod uwagę tylko w stopniu umożliwiającym zapewnienie satysfakcji akcjonariuszy. Teoria R. Marris'a wskazuje na cel menedżerów, jako zwiększanie rozmiarów spółki.

28 Wyrok SN z 22 października 2009 r., sygn. akt III CZP 63/09, Lexlege.

29 K. Bilewska, *Dochodzenie roszczeń...*, op. cit., s. 61.

30 D. Wajda, *Obowiązek lojalności...*, op. cit., s. 26.

31 M. Romanowski, *Znaczenie sporu...*, op. cit., s. 10.

32 Wyrok SN z 5 listopada 2009 r., op. cit.

33 Wyrok TK z 21 czerwca 2005 r., sygn. akt P 25/02 (isip.sejm.gov.pl).

wykładnię interesu spółki i rozpatrywać go ad casum.

Należy zatem przeanalizować, na czym polega istota wykładni interesu spółki dla praktyki prawa spółek, zwracając uwagę na interes spółki jako centrum corporate governance.

Obowiązek wspólników i członków organów działania w interesie spółki

Właściwe odczytanie interesu spółki określa granicę komfortu zarządzającego w podejmowaniu dyskrecjonalnych decyzji. Niewłaściwe zdefiniowanie tego pojęcia może prowadzić do konfliktu agency, tj. sprzeczności interesów osobistych zarządzających i akcjonariuszy. W aktualnym piśmiennictwie dotyczącym interesu spółki, niedostatecznie akcentuje się istotę tego pojęcia jako determinującego odpowiedzialność członka zarządu i rady nadzorczej, którzy ponoszą odpowiedzialność cywilną za działanie na szkodę spółki, a więc za działanie sprzeczne z jej interesem, zgodnie z art. 293 i 483 k.s.h.³⁴.

Również Dobre Praktyki Spółek Notowanych na GPW 2016 wskazują, że członkowie zarządu kierując spółką, a członkowie rady nadzorczej nadzorując spółkę, muszą działać w interesie spółki³⁵. Udziałowcy celowo pozostawiają zarządzającym pewien luz decyzyjny, a menedżerowie poszukują ochrony pełnego i wolnego wykorzystywania władzy do podejmowania ryzykowanych decyzji. Zatem zarówno właściciele spółki, jak i zarządzający nią, powinni dążyć do właściwego odczytania treści interesu ich spółki³⁶.

W polskim prawie spółek obowiązek działania w interesie spółki wspólników spółek osobowych oraz członków zarządu i rady nadzorczej spółek kapitałowych wynika z nadrzędnego obowiązku dochowania lojalności wobec spółki. Funkcjonariusze spółki powinni przyznać prymat interesowi spółki, ponieważ w innym przypadku spółka utraciłaby szansę wzbogacenia się, a także mogłaby ponieść szkodę. Za przykład może tu posłużyć sytuacja, w której nieuczciwy funkcjonariusz nie udostępnia zarządzanej przez siebie spółce potrzebnych jej aktywów, np. cennego patentu i nabywa go we własnym imieniu zatrzymując go, lub odstępując spółce za wygórowaną cenę³⁷.

Sąd Najwyższy w swoim wyroku³⁸ wskazał, że pomiędzy interesem członka zarządu spółki, a interesem samej spółki istnieje funkcjonalny związek, ale w warunkach kolizji między interesami członka zarządu spółki a interesem samej spółki, prymat należy przyznać ochronie interesu spółki. Obowiązek lojalności funkcjonariuszy spółki jest również rozpoznawany na płaszczyźnie pracowniczego obowiązku lojalności. Dorobek judykatury w tym obszarze znajduje zastosowanie do członków zarządu zatrudnionych na podstawie stosunku pracy. Obowiązek ten wymaga od pracownika zachowania w tajemnicy informacji, których ujawnienie mogłoby spowodować szkodę po stronie spółki, ale także powstrzymania się od wykorzystania takich informacji we własnym interesie w sposób, który mógłby narazić interes pracodawcy (w tym wypadku interesu spółki), na szkodę³⁹.

Interes spółki ma zatem doniosłe znaczenie dla dokonywania oceny prawnej i biznesowej sposobu prowadzenia spraw spółki przez jej zarząd. Interes spółki jest podstawowym kryterium oceny odpowiedzialności karnej z tytułu działania na szkodę spółki (art. 293 i 483 k.s.h., art. 296 k.k.⁴⁰). Interes spółki jest tym samym kluczową kategorią przy ocenie podejmowania błędnych decyzji.

Zgodnie z koncepcją business judgment rule, zarządzający ma prawo się mylić, ale pomyłka ta powinna być starannym działaniem, opartym na dobrej wierze i działaniu w interesie spółki⁴¹. Zawinione działania dokonane z przekroczeniem granic ryzyka gospodarczego są sprzeczne z interesem spółki i uzasadniają odpowiedzialność członka zarządu na podstawie art. 293 § 1 k.s.h.⁴².

Zaznaczenia wymaga, że omawiana regulacja nie znajduje zastosowania, nawet per analogiam do członków rady nadzorczej, gdyż intensywność ich więzi lojalnościowych ze spółką jest słabsza niż członków zarządu⁴³.

Wyznacznik obowiązku powstrzymania się od podejmowania działań sprzecznych z interesem spółki

Duże kompetencje i szeroki zakres oddziaływania zarządu wywołują potrzebę uregulowania przypadku, kiedy interes spółki jest sprzeczny z interesem członka zarządu lub osób z nim związanych. Przyjęta w art. 209 i 377 k.s.h. konstrukcja wprowadza rozwiązanie, w ramach którego w takiej sytuacji członek zarządu

34 M. Romanowski, *Znaczenie sporu...*, op. cit., s. 12.

35 Por. Dobre Praktyki Spółek Notowanych na GPW 2016, II. Zarząd i Rada Nadzorcza: „Spółką giełdową kieruje zarząd, jego członkowie działają w interesie spółki...”; „Członkowie rady nadzorczej działają w interesie spółki...”.

36 M. Romanowski, *Znaczenie sporu...*, op. cit., s. 12.

37 A. Opalski (red.), *Kodeks spółek handlowych. Tom III A. Spółka akcyjna. Komentarz do art. 301-392*, Warszawa 2016, art. 380, Nb 21.

38 Wyrok SN z 22 października 2009 r., op. cit.

39 Wyrok SA w Krakowie z 15 maja 2012 r., sygn. akt I ACa 320/02 (TPP Nr 2/2003).

40 M. Romanowski, *Znaczenie sporu...*, op. cit. s. 12.

41 Ibidem.

42 Wyrok SN z 24 lipca 2014 r., sygn. akt II CSK 627/13, Legalis.

43 A. Opalski [w:] A. Opalski (red.), *Kodeks spółek handlowych...*, op. cit. Powołując się także na stanowisko J. Szwaja, I. B. Mika, [w:] S. Sołtysiński i in., *Komentarz k.s.h.*, t. 3, Warszawa 2013, s. 834-838.

powinien wstrzymać się od udziału w rozstrzygnięciu tego rodzaju spraw. Regulacja stanowi wyraz troski ustawodawcy o interes spółki⁴⁴. Przepisy te są rozwinięciem obowiązku lojalności członków zarządu. Obowiązek ten stanowi źródło nadrzędnej powinności powstrzymania się od działań sprzecznych z interesem spółki⁴⁵. Celem regulacji jest zapewnienie, by w podejmowaniu decyzji uczestniczyły wyłącznie osoby wolne od konfliktu interesów, co pozwala chronić spółkę przed niekorzystnymi rozstrzygnięciami⁴⁶.

Kazuistyczne wskazanie przykładów, w których interes spółki mógłby być zagrożony w następstwie udziału członka zarządu w podejmowanej decyzji jest niezwykle trudne. Sprzeczność interesów nie zachodzi, jeżeli obiektywne okoliczności podejmowanej przez spółkę czynności wykluczają jakiekolwiek prawdopodobieństwo powstania uszczerbku w jej sferze prawnej⁴⁷.

Orzecznictwo Sądu Najwyższego wskazuje jednak, że już potencjalna (hipotetyczna) kolizja interesów między spółką a piastunem bądź bliskimi mu osobami jest podstawą do odsunięcia funkcjonariusza od orzekania w danej sprawie⁴⁸. To oznacza, że nie jest konieczne przeprowadzenie dowodu, czy nawet uprawdopodobnienie, że udział zarządcy dotkniętego konfliktem interesów w podejmowaniu uchwały może rodzić negatywne następstwa dla spółki. Tym bardziej nie jest konieczne powstanie szkody spółki z tytułu czynności, o której zadecydowano w warunkach kolizji interesów⁴⁹.

Obowiązek powstrzymania się od podejmowania decyzji w przypadku konfliktu interesów należy stosować per analogiam także do członków rady nadzorczej⁵⁰. W tym przypadku za analogią przemawia podobieństwo sytuacji członków zarządu i członków rady nadzorczej. Potwierdza to także przyjęta w Dobrych Praktykach Spółek Notowanych na GPW 2016 zasada, która wskazuje, że zarówno członek zarządu, jak i rady nadzorczej informuje odpowiednio zarząd lub radę nadzorczą o zaistniałym konflikcie interesów lub możliwości jego powstania i nie bierze udziału w głosowaniu nad uchwałą w sprawie, w której może wystąpić konflikt interesów⁵¹.

Kryterium sądowej kontroli uchwał zgromadzeń spółek kapitałowych

W przypadku uchylenia uchwały wspólników spółki z o.o., ustawodawca wymaga „godzenia w interesy spółki” (art. 249 § 1 k.s.h.), natomiast w przypadku uchylenia uchwały walnego zgromadzenia akcjonariuszy wymaga „godzenia w interes spółki” (art. 422 § 1 k.s.h.). Przesłanka „interesu spółki” nawiązuje do podmiotu prawa (osoby prawnej), natomiast przesłanka „interesów spółki” nawiązuje do sfery działalności prowadzonej przez spółkę, jej relacji z kontrahentami, instytucjami finansującymi czy innymi partnerami.

Wobec niekonsekwencji ustawodawcy, racjonalne w tym przypadku jest uznanie, że zarówno w spółce z o.o., jak w spółce akcyjnej, konieczne jest badanie kategorii „interesu spółki”⁵². Przepisy dotyczące uchylania uchwał zgromadzeń spółek są nielicznymi i bodaj najczęściej stosowa-

ny w praktyce kodeksowymi przepisami, w których ustawodawca posługuje się wprost pojęciem interesu spółki.

W Kodeksie handlowym przyjęto szeroką definicję godzenia w interes spółki. Przedwojenne piśmiennictwo wskazywało, że za uchwałę godzącą w interes spółki należy uznać taką, której wykonanie spowoduje, że majątek spółki albo jej dochody ulegają zmniejszeniu, lub zagrożony będzie byt spółki⁵³. Obecnie wskazuje się również, że godzenie w interesy spółki powinno być rozumiane szeroko. Należy przez nie rozumieć wszystkie sytuacje, w których kosztem interesów spółki chroni się interesy wspólników (akcjonariuszy).

Przedstawiciele doktryny określają godzenie w interes spółki jako każdą sytuację, wskutek której zagrożony jest byt spółki, lub w której ulegają zmniejszeniu dochody spółki, lub naruszone zostaje dobre imię spółki. Podkreśla się również, że godzenie w interes spółki stanowi przesłankę akcesoryjną sprzeczności z dobrymi obyczajami. Wskazuje się przy tym, że z reguły godzenie w interes spółki zawsze będzie sprzeczne z dobrymi obyczajami⁵⁴.

Godzenie w interes spółki zachodzi w sytuacji, gdy podjęta uchwała bezpośrednio pogarsza sytuację majątkową spółki, ale także, gdy tylko pośrednio narusza jej stan majątkowy i pozycję na rynku. Godzenie w interes spółki może oznaczać wyrządzenie jej szkody zarówno w postaci straty, jak i utraty korzyści, lub jedynie grozić ich powstaniem, a także naruszeniem dóbr niemajątkowych⁵⁵.

44 D. Kupryjańczyk [w:] *Kodeks Spółek Handlowych...*, op. cit. Art. 209 Nb 1.

45 A. Opalski [w:] A. Opalski (red.), *Kodeks spółek handlowych. Tom III A. Spółka akcyjna. Komentarz do art. 301-392; Kodeks spółek handlowych. Tom III B. Spółka akcyjna. Komentarz art. 393-490*, Warszawa 2016, Legalis, art. 377, Nb 1.

46 Wyrok SN z 11 stycznia 2002 r., sygn. akt IV 1903/00, postanowienie SN z 11 marca 2010 r., sygn. akt IV CSK 413/09, Legalis.

47 A. Opalski [w:] A. Opalski (red.), *Kodeks spółek handlowych...*, op. cit., art. 377, Nb 5.

48 Wyrok SN z 22 października 2009 r., op. cit.

49 A. Opalski [w:] A. Opalski (red.), *Kodeks spółek handlowych...*, op. cit., art. 377, Nb 5.

50 A. Opalski, *Rada nadzorcza...*, op. cit., s. 174-177, A. Opalski [w:] A. Opalski (red.), *Kodeks spółek handlowych...*, op. cit., art. 380, Nb 2.

51 Por. *Dobre Praktyki Spółek Notowanych na GPW 2016. Zasada V.Z.2*.

52 R. Pabis [w:] A. Opalski (red.) *Kodeks spółek handlowych...*, op. cit., art. 422, Nb 83.

53 T. Szczurowski, *Wadliwość czynności prawnych spółek kapitałowych na tle sankcji kodeksu cywilnego*, Warszawa 2012, s. 259, wskazując na stanowisko M. Allerhand, por. M. Allerhand, *Kodeks handlowy. Komentarz*, Bielsko-Biała 1998, s. 360.

54 - T. Szczurowski, *Wadliwość...*, op. cit., s. 259, wskazując na stanowisko J.P. Naworski [w:] J.P. Naworski i in., *Komentarz do kodeksu spółek handlowych. Spółka akcyjna i przepisy karne*, t. 1, Warszawa 2003, s. 782.

55 T. Szczurowski, *Wadliwość...*, op. cit., s. 260, wskazując na M. Bieniał [w:] J. Bieniał, M. Bieniał, *Spółka akcyjna. Komentarz*, Warszawa 2005, s. 383. oraz A. Rachwał [w:] *System Prawa Handlowego*, t. 2A, Warszawa 2007, s. 1002-1003.

O stwierdzeniu wystąpienia przestanki godzenia w interes spółki rozstrzygać będzie przy tym zawsze obiektywnie ustalony skutek, jaki uchwała ma wywołać bądź wywołała. Uchwała będzie podlegała uchyleniu także wówczas, gdy intencją głosujących za jej podjęciem było działanie dla dobra spółki⁵⁶. Dość powszechnie przyjmuje się, że niekorzystne skutki uchwały mogą mieć zarówno charakter majątkowy, jak i niemajątkowy⁵⁷, choć istnieje również pogląd przeciwny, jakoby godzenie w interes spółki oznaczało wyłącznie bezpośredni lub pośredni transfer wartości ekonomicznych⁵⁸. Wskazuje się też, że za godzącą w interes spółki należy uznać każdą uchwałę, która powoduje zerwanie więzi korporacyjnych z klientami⁵⁹.

Doktryna pozostaje zgodna co do szerokiego pojmowania przestanki godzenia w interes spółki, wskazując, że można o niej mówić zawsze, gdy uchwała wpłynie negatywnie na szeroko pojęte interesy spółki, czy przez pomniejszenie jej majątku z korzyścią dla wspólników, czy przez uniemożliwienie spółce rozwoju prowadzonego przez nią przedsiębiorstwa⁶⁰.

Jako przykład godzenia w interes spółki posłużyć może sytuacja, w której wspólnicy (akcjonariusze) większościowi, posiadający udziały lub akcje w innych spółkach, prowadząc do zawarcia niekorzystnych transakcji z tą drugą spółką (tzw. kosztowe wyprowadzanie zysku), albo przyznawanie członkom zarządu wygórowanego wynagrodzenia lub innych nieuzasadnionych korzyści, takich

jak samochód służbowy czy prywatne ubezpieczenia⁶¹.

Wobec braku ustawowej definicji godzenia w interes spółki, przestanka ta jest przedmiotem wykładni w orzeczeniach Sądu Najwyższego i sądów powszechnych. Podsumowując można wskazać, że godzenie w interesy spółki postrzegane jest jako działanie, które powoduje uszczuplenie majątku spółki, ogranicza zysk spółki, narusza jej dobre imię, chroni interesy osób trzecich kosztem interesów spółki.

Godzenie w interesy spółki następuje wówczas, gdy uchwała została podjęta ze świadomością, że jej wykonanie w ujemny sposób wpłynie na sferę interesów spółki, czy to przez pomniejszenie jej majątku z korzyścią dla wspólników, czy też przez uniemożliwienie spółce rozwoju prowadzonego przez nią przedsiębiorstwa⁶². Chodzi więc o sytuację, gdy uchwała zapewnia ochronę interesów wspólników lub osób trzecich kosztem interesu spółki, np. przeznaczenie zysków na wynagrodzenia dla zarządu zamiast na niezbędny rozwój spółki⁶³.

Sąd Najwyższy wskazał ponadto na moralny aspekt przestanki godzenia w interes spółki, który może być rozpatrywany tylko w kategoriach niegodziwości zachowań oraz naganności zamierzonych celów, ze szkodą dla interesów spółki⁶⁴. Jednocześnie Sąd Najwyższy uznał, wskazując relację pomiędzy interesem spółki a interesem wspólnika (akcjonariusza), że niedopuszczalne jest

utożsamianie interesu spółki akcyjnej wyłącznie z interesem akcjonariusza większościowego; podobnie nie można uznać, że działanie obronne akcjonariusza mniejszościowego zawsze podyktowane jest interesem spółki lub zostaje podjęte w obiektywnym jej interesie⁶⁵.

Kryterium uzasadniające pozbawienie dotychczasowych akcjonariuszy prawa do poboru akcji

Prawo poboru akcji jest uprawnieniem korporacyjnym, zapewniającym akcjonariuszom pierwszeństwo przy obejmowaniu nowych akcji, emitowanych w związku z podwyższeniem kapitału zakładowego spółki. Instytucja prawa poboru akcji opisana w art. 433 § 2 k.s.h. służy ochronie interesów dotychczasowych, mniejszościowych akcjonariuszy przed „rozwodnieniem” ich akcji w spółce. Pozbawienie prawa poboru jest dopuszczalne jedynie wtedy, gdy leży w interesie spółki⁶⁶.

Przykład prawa poboru akcji jest wyjątkowo jaskrawym przełożeniem teoretycznej wykładni interesu spółki na praktykę stosowania prawa.

Przyjęcie powszechniejszego stanowiska, zgodnie z którym interes spółki jest wypadkową interesów wszystkich grup jej wspólników oraz określonego w umowie lub statucie spółki wspólnego celu oznaczałoby, że ocena czy pozbawienie akcjonariuszy prawa poboru leży w interesie spółki, powinna być dokonywana także z perspektywy potrzeby wyważe-

56 R. Pabis [w:] A. Opalski (red.), *Kodeks spółek handlowych...*, op. cit., art. 422, Nb 83.

57 T. Szczurowski, *Wadliwość...*, op. cit., s. 260; R. Pabis [w:] A. Opalski (red.), *Kodeks spółek handlowych...*, op. cit., art. 422, Nb 85, wskazując m.in. na J.P. Naworski [w:] T. Siemiątkowski, R. Potrzebszcz (red.), *Komentarz. Spółka akcyjna*, t. 1, Warszawa 2012, s. 782.

58 R. Pabis [w:] A. Opalski (red.), *Kodeks spółek handlowych...*, op. cit., art. 422, Nb 85, wskazując na A. Szajkowski, M. Tarska, *Prawo Spółek Handlowych*, Warszawa 2005, s. 739.

59 T. Szczurowski, *Wadliwość...*, op. cit., s. 259, wskazując na stanowisko A. Kidyba, *Kodeks Spółek Handlowych. Komentarz*, t. 1-2, Kraków 2002, s. 1138.

60 T. Szczurowski, *Wadliwość...*, op. cit., s. 260, wskazując na A. Gierat, *Zaskarżanie uchwał walnych zgromadzeń spółek kapitałowych w przepisach kodeksu spółek handlowych*, „Przegląd Sądowy” 2001, nr 11-12, s. 132.

61 R. Pabis [w:] A. Opalski (red.), *Kodeks spółek handlowych...*, op. cit., art. 422, Nb 84.

62 Wyrok SA w Krakowie z 20 grudnia 2012 r., sygn. akt I ACA 1231/12, Legalis; Wyrok SA w Warszawie z 15 maja 2012 r., sygn. akt I ACA 1102/11, Legalis; wyrok SA w Krakowie z 28 grudnia 2012 r., sygn. akt I ACA 1269/12, Legalis.

63 Wyrok SA w Warszawie z 8 lutego 2013 r., sygn. akt VI ACA 1124/12, Legalis.

64 Wyrok SN z 20 czerwca 2001 r., sygn. akt I CKN 1137/98, Legalis.

65 Wyrok SN z 5 listopada 2009 r., op. cit.

66 I. B. Mika [w:] Z. Jara (red.), *Kodeks Spółek Handlowych. Komentarz*, art. 433, Nb 1 oraz Nb 9.

nia zróżnicowanych i ścierających się w spółce interesów akcjonariuszy, a przy dokonywaniu takiej oceny należy dokonać konfrontacji korzyści, jaką odniesie spółka (a przez to jej akcjonariusze) np. z faktu pozyskania nowego inwestora z uszczerbkiem po stronie akcjonariuszy, polegającym na zmniejszeniu się ich udziału w spółce⁶⁷.

W doktrynie wskazuje się konkretne przykłady, w których wyłączenie prawa poboru akcji może leżeć w interesie spółki. Wymienia się tu przede wszystkim: skierowanie emisji akcji do pracowników spółki (związanych z uwagi na aspekt motywacyjny); emisję aportową wynikającą z potrzeby pozyskania dla spółki określonych skutków, np. udziałów w innych spółkach; ofertę publiczną akcji poprzedzającą starania spółki o dopuszczenie jej akcji do obrotu na rynku regulowanym albo do alternatywnego systemu obrotu i związaną z tym konieczność uzyskania odpowiedniego rozproszenia

akcjonariatu wymaganego od spółek, których akcje są notowane na tych rynkach⁶⁸.

Przyjmuje się także, że wyłączenie leży w interesie spółki, gdy nowi akcjonariusze mają wnieść do niej środki finansowe, wkłady niepieniężne, lub inne unikalne usługi i świadczenia, których nie są w stanie wnieść dotychczasowi akcjonariusze, a także wtedy, gdy do spółki ma przystąpić inwestor strategiczny⁶⁹. Jednakże w każdym wypadku należy rozważyć, czy pozbawienie akcjonariuszy prawa poboru jest bardziej korzystne dla spółki niż pozostawienie im tego prawa⁷⁰.

Powyższe interpretacje doktryny pokrywają się z wykładnią orzecznictwa⁷¹. Sąd Najwyższy orzekł, że skuteczność zamieszczenia w statucie spółki akcyjnej upoważnienia zarządu do wyłączenia lub ograniczenia prawa niektórych akcjonariuszy poboru akcji – przy podwyższeniu kapitału zakładowego w ramach kapitału docelowego – należy oceniać przede wszystkim z punktu widzenia interesów spółki. Sąd Najwyż-

szy uznał, że wyłączenie prawa poboru akcjonariuszy z wyjątkiem jednego akcjonariusza, będącego inwestorem strategicznym, jest dopuszczalne, jeśli leży w interesie spółki⁷².

Podsumowanie

Mając na względzie znaczenie, jakim jest poprawne odkodowanie treści interesu spółki oraz mnogości kontekstów, w jakim ono występuje, ukazuje się obraz istotnego dla prawa spółek pojęcia, któremu ustawodawca nie nadał ustawowego brzmienia. Mimo że na pierwszy rzut oka takie podejście ustawodawcy budzi wątpliwości, to w gruncie rzeczy wydaje się być jedynym rozsądnym rozwiązaniem. Spowodowane jest to wskazanym związkiem interesu spółki z istotą samej spółki oraz uwzględnieniem usytuowania konkretnej spółki w konkretnych okolicznościach. Nie sposób nie zaaprobować przywołanego wyroku Trybunału Konstytucyjnego⁷³, zgodnie z którym doprecyzowanie pojęcia interesu spółki jest zadaniem doktryny i orzecznictwa.

67 M. Goszczyk [w:] A. Opalski (red.), *Kodeks spółek handlowych...*, op. cit., art. 433, Nb 33.

68 Ibidem.

69 W. Popiołek [w:] J. Strzępka (red.), *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, Warszawa 2015. Wyd. 7; art. 433, Nb 5, Legalis.

70 M. Goszczyk [w:] A. Opalski (red.), *Kodeks spółek handlowych...*, op. cit.

71 Wyrok SA w Białymstoku z 28 maja 2014 r., sygn. akt I ACA 3/14, Legalis): Interes spółki występuje w sytuacji, gdy osoby, na rzecz których dokonano wyłączenia prawa poboru akcji dotychczasowych akcjonariuszy, mogą zapewnić spółce środki finansowe, których nie są w stanie wnieść dotychczasowi akcjonariusze.

72 Wyrok SN z 31 stycznia 2002 r., sygn. akt IV CKN 641/00, na gruncie art. 435 § 2 k.h., Legalis.

73 Wyrok TK z 21 czerwca 2005 r., op. cit.

Summary

Przemysław Lach

The company's interest in Polish company law

Interpretation of the company's interest, seemingly remaining in the field of theoretical considerations, has significant importance for the practice of the commercial law. In the Commercial Companies Code, the company interest appears as a corporate governance center by its influence on the criterion of behavior and the determinant of equity decisions of partners of partnerships and members of bodies of capital companies. It is also a premise to repeal the resolution of the capital company's assembly. Correct decoding of the „company interest” is extremely important in particular for companies operating within a capital group, where incorrect balancing the company's interest with the interests of the capital group, may expose a member of the management board to criminal liability for abuse of authority or failure to fulfill obligations.



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

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 zatrudniania 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.

Słowa kluczowe: prawo pracy, zakaz konkurencji, pracodawca, pracownik, stosunek pracy, kodeks pracy, kodeks spółek handlowych, Sąd Najwyższy, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,



ZAKAZ KONKURENCJI W STOSUNKACH PRACOWNICZYCH

Pracodawca, który działa na rynku jako podmiot gospodarczy, może zabezpieczyć swoje interesy przed ewentualnymi niepożądanymi zachowaniami aktualnie zatrudnionych, jak i byłych pracowników, podpisując z nimi umowy o zakazie konkurencji. Umowa o zakazie konkurencji może być zawarta na czas trwania stosunku pracy, jak i na czas określony po rozwiązaniu umowy o pracę. Niniejsze opracowanie ma na celu przybliżenie rozwiązań zawartych w Kodeksie pracy¹ (dalej k.p.), a także w wykładni niektórych przesłanek ustawowych w orzecznictwie Sądu Najwyższego.

Wprowadzenie

Zgodnie z art. 1011-1013 k.p., strony stosunku pracy mogą zawierać umowy o zakazie konkurencji dwojakiego rodzaju:

- w trakcie trwania stosunku pracy, czyli na czas trwania łączącej strony relacji prawnej (umowa o zakazie konkurencji I typu),
- po ustaniu trwania stosunku pracy na czas określony w takiej umowie (umowa o zakazie konkurencji II typu).

W odniesieniu do pierwszej z tych umów w zakresie w niej wskazanym, pracownik nie może prowadzić działalności konkurencyjnej wobec pracodawcy ani też świadczyć pracy w ramach stosunku pracy lub na innej podstawie na rzecz podmiotu prowadzącego taką dzia-

łalność. Pracodawca, który poniósł szkodę wskutek naruszenia przez pracownika zakazu konkurencji przewidzianego w takiej umowie, może dochodzić od pracownika wyrównania tej szkody na zasadach określonych w przepisach k.p. o materialnej odpowiedzialności pracowniczej opartej na zasadzie winy. Niezależnie od tego, pracodawca w przypadku naruszenia zakazu konkurencji wynikającego z umowy o zakazie konkurencji pierwszego typu, ma prawo rozwiązać z pracownikiem umowę o pracę w trybie art. 52 k.p. (bez wypowiedzenia z winy pracownika).

W nawiązaniu do umowy drugiego typu, po ustaniu stosunku pracy pracodawca może zakazać prowadzenia działalności konkurencyjnej jedynie pracownikowi posiadającemu dostęp do szczególnie ważnych informacji, których ujawnienie mogłoby narazić praco-

¹ Ustawa z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy, t.j. Dz.U. 2018 poz. 917.

dawcę na szkodę. Przesłanką decydującą o prawidłowości ustanowienia zakazu konkurencji po ustaniu stosunku pracy jest zawarcie dodatkowej umowy w trakcie trwania tego stosunku. Po ustaniu stosunku pracy dopuszczalne jest tylko i wyłącznie zawarcie umowy cywilnoprawnej o treści zbliżonej do treści omawianej umowy zakazu.

Umowa o zakazie prowadzenia działalności konkurencyjnej winna określać: po pierwsze, co rozumie się przez działalność konkurencyjną, po drugie, na rzecz jakiego pracodawcy pracownik nie może świadczyć pracy, po trzecie, okres obowiązywania umowy oraz po czwarte, wysokość odszkodowania należnego od pracodawcy.

Umowa o zakazie konkurencji

W orzeczeniu Sądu Najwyższego z 3 listopada 1997 roku² podniesiono, że „odmowa podpisania przez pracownika umowy o zakazie prowadzenia działalności konkurencyjnej nie uzasadnia wypowiedzenia umowy o pracę, jeżeli przedstawiony przez pracodawcę projekt tej umowy zawierał postanowienia niezgodne z przepisami k.p.; brak w takiej sytuacji sprzeczności zgłoszonego przez pracownika roszczenia o odszkodowanie³ z zasadami współżycia społecznego i społeczno-gospodarczym przeznaczeniem prawa z tego względu, że pracownik podjął działalność gospodarczą. Oznacza to ograniczenie swobody pracodawcy w tym zakresie, tak aby nie mógł on realizować swoich praw w sposób krzywdzący pracownika.

Z powyższego wynika więc, iż wszelkie nieprawidłowości (niezgodności z przepisami prawa) w zakresie treści umowy

o zakazie konkurencji mogą prowadzić do niemożności legalnego „przymuszenia” pracownika do jej zawarcia zgodnie z wyżej zaprezentowanym rozumowaniem Sądu Najwyższego.

Odnosząc się do kwestii zakresu zastosowania zakazu konkurencji trzeba mieć na uwadze, iż z zasady wolności pracy⁴ wynika, iż pracownik ma prawo do podejmowania działalności zarobkowej, w tym dodatkowego zatrudnienia, o ile nie narusza to obowiązku dbałości o dobro pracodawcy. Należy wyraźnie wskazać, iż umowny zakaz konkurencji nie może powodować de facto zakazu jakiegokolwiek pracy lub działalności gospodarczej. Zakaz konkurencji nie może prowadzić do rzeczywistego wykluczenia pracownika z rynku pracy.

Warto odwołać się do twierdzenia zawartego w wyroku Sądu Najwyższego z 2 kwietnia 2008 roku⁵, zgodnie z którym „umowa o zakazie konkurencji w czasie trwania zatrudnienia może wprowadzać zakaz podejmowania dodatkowego zatrudnienia, ale tylko na rzecz podmiotu prowadzącego działalność konkurencyjną wobec pracodawcy. Zakaz prowadzenia działalności konkurencyjnej musi być odniesiony do przedmiotu działalności pracodawcy, wobec czego umowa o zakazie konkurencji nie może zawierać postanowień, które zobowiązywałyby pracownika do niepodejmowania działalności (dodatkowego zatrudnienia) niepokrywającej się z przedmiotem działalności pracodawcy”.

Z powyższego wynika więc konieczność takiego konstruowania zakresu zakazu konkurencji, który realnie odpowiada zakresowi działania pracodawcy. Nie można więc skutecznie zobowiązać

pracownika do nieświadczenia pracy w podmiotach działających w branżach (zakresie), w którym sam pracodawca żadnej realnej działalności nie prowadzi.

Odmowa podpisania umowy o zakazie konkurencji może w pewnych sytuacjach prowadzić do wypowiedzenia definitywnego, a nawet zwolnienia dyscyplinarnego, gdyż prowadzenie działalności konkurencyjnej po odmowie podpisania przez pracownika umowy zakazującej konkurencji pomimo sprzeciwu pracodawcy jest świadomym naruszeniem przez pracownika obowiązku dbałości o dobro zakładu pracy zawartego w art. 100 § 2 pkt 4 k.p.⁶

Elementy umowy o zakazie konkurencji

W umowach o zakazie konkurencji należy wskazać zakres terytorialny jego obowiązywania, który w praktyce powinien pokrywać się z terenem prowadzonej i planowanej działalności pracodawcy⁷. Trzeba także wskazać, iż umowa o zakazie konkurencji powinna posiadać klauzulę o czasie jej obowiązywania. Do obligatoryjnych elementów umowy o zakazie konkurencji na czas trwania stosunku pracy należy zatem określenie terminu jej trwania (najpóźniej do dnia ustania stosunku pracy).

Odnosząc się do umowy o zakazie konkurencji po ustaniu stosunku pracy należy uznać, iż jest ona normatywnie ukształtowana jako umowa terminowa. Podobnie stwierdził Sąd Najwyższy w wyroku z 28 marca 2002 roku⁸. Trzeba jednakże mieć na uwadze, iż dopuszcza się jej wcześniejsze zakończenie na mocy zgodnego oświadczenia stron albo tylko jednej ze stron.

2 Sygn. akt I PKN 333/97.

3 Por. art. 45 § 1 k.p.

4 Por. art. 10 § 1 k.p.

5 Sygn. akt II PK 268/07.

6 *Kodeks pracy. Komentarz*, red. K. Walczak, C.H. Beck, Warszawa 2016.

7 A. Patulski [w:] *Kodeks pracy. Komentarz*, red. K. Walczak, C.H. Beck, Warszawa 2016.

8 Sygn. akt I PKN 6/01.

Do umowy o zakazie konkurencji po ustaniu stosunku pracy może zostać w sposób ważny wprowadzone prawo odstąpienia od niej, jak zwrócił uwagę Sąd Najwyższy w wyroku z 28 marca 2002 roku⁹. W uzasadnieniu do tego wyroku określono, że dotyczy to sytuacji, kiedy wykonanie prawa odstąpienia zostało ograniczone do momentu rozwiązania stosunku pracy. Zastrzeżenie prawa odstąpienia w terminie późniejszym, zwłaszcza jeśli chodzi o pracodawcę, wymagałoby, zdaniem Sądu Najwyższego, rozważenia okoliczności konkretnego przypadku. Natomiast zastrzeżenie – w łączącej strony umowie o zakazie konkurencji po ustaniu stosunku pracy – prawa odstąpienia bez określenia terminu wykonania tego prawa jest nieważne, jak zaznaczono w orzecznictwie Sądu Najwyższego¹⁰.

Do obligatoryjnych elementów umowy o zakazie konkurencji po ustaniu stosunku pracy należy określenie wysokości odszkodowania należnego byłemu pracownikowi, z tym, że umowa przewidująca nieodpłatny zakaz działalności konkurencyjnej po ustaniu stosunku pracy nie jest nieważna, lecz klauzula o nieodpłatności zostaje automatycznie zastąpiona przez odszkodowanie gwarantowane w art. 1012 § 3 k.p. Taka argumentacja znalazła uzasadnienie w wyroku Sądu Najwyższego z 17 grudnia 2001 roku¹¹.

Sposób obliczenia wysokości należnego pracownikowi odszkodowania został pozostawiony woli stron zawierających umowę o zakazie konkurencji po ustaniu zatrudnienia, z tym, że odszkodowanie to nie może być niższe niż 25 proc. wynagrodzenia otrzymanego przez pracownika przed ustaniem sto-

sunku pracy przez okres odpowiadający okresowi obowiązywania zakazu konkurencji. W tym kontekście zwrot „wynagrodzenie otrzymane przez pracownika przed ustaniem stosunku pracy przez okres odpowiadający okresowi obowiązywania zakazu konkurencji” należy rozumieć dosłownie, jako sumę wynagrodzeń netto otrzymywanych przez pracownika przez okres poprzedzający ustanie stosunku pracy, odpowiadający okresowi obowiązywania zakazu konkurencji.

Reprezentacja pracodawcy przy zawieraniu umowy o zakazie konkurencji

W przypadku zawierania umowy o zakazie konkurencji z pracownikiem, który jednocześnie pełni funkcję jedynego członka zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, należy odnieść się do treści art. 210 ustawy z 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych¹² (dalej k.s.h.). Zgodnie z § 1 tego przepisu, w umowie między spółką a członkiem zarządu oraz w sporze z nim, spółkę reprezentuje rada nadzorcza lub pełnomocnik powołany uchwałą zgromadzenia wspólników.

Przepis art. 210 § k.s.h. nie różnicuje czynności prawnych, wobec czego dotyczy wszystkich umów między spółką a członkiem jej zarządu, bez względu na to, czy mają związek z funkcją pełnioną przez niego w zarządzie spółki, co zostało utrwalone w poglądzie Sądu Najwyższego wyrażonym w postanowieniu z 11 marca 2010 roku¹³. Dotyczy on więc także konieczności zawarcia przez spółkę z członkiem zarządu, który jest jej pracownikiem, pracowniczej umowy o zakazie konkurencji.

Reprezentacja spółki przez radę nadzorczą oznacza co do zasady działanie wspólne, poprzez wszystkich swoich członków, jako organu kolegialnego, chyba że z umowy spółki, regulaminu rady nadzorczej lub uchwały rady nadzorczej wynika upoważnienie dla jednego (niektórych) z członków rady nadzorczej do reprezentowania spółki w umowie (oraz w sporze) z członkiem jej zarządu. Istnienie rady nadzorczej nie wyklucza dopuszczalności powołania uchwałą zgromadzenia wspólników specjalnego pełnomocnika¹⁴. Rozstrzygnięcie, który ze wskazanych w art. 210 § 1 k.s.h. podmiotów (rada nadzorcza lub pełnomocnik) reprezentuje spółkę wobec członków zarządu, może być dokonane w wewnętrznych aktach spółki (w umowie spółki, uchwale zgromadzenia wspólników).

W razie braku takiej regulacji spółka z o.o. (w której została powołana rada nadzorcza) w sprawach z zakresu prawa pracy wobec członków zarządu może być – co do zasady – reprezentowana zarówno przez radę nadzorczą, jak i przez pełnomocnika powołanego uchwałą zgromadzenia wspólników, jak wskazano w wyroku Sądu Najwyższego z 4 sierpnia 2009 roku¹⁵.

Podsumowanie

W umowie o zakazie konkurencji pracodawca nie może zabronić pracownikowi wykonywania wszelkiej działalności. Pracodawcy wolno zakazać pracownikowi tylko aktywności konkurencyjnej w stosunku do własnej działalności. Zakres zakazu konkurencji nałożonego na pracownika powinien być określony konkretnie i możliwie precyzyjnie, przez odniesienie go do określonego zbioru produktów lub usług, nie zaś do jakiegokolwiek działal-

9 Sygn. akt I PK 16/02.

10 Sygn. akt II PK 159/06.

11 Sygn. akt I PKN 742/00.

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

13 Sygn. akt IV CSK 413/09.

14 Z. Jara [w:] *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, red. Z. Jara, Wyd. C.H. Beck, Warszawa 2016.

15 Sygn. akt I PK 42/09.

ności analogicznej. Przyjęcie w umowie o zakazie konkurencji ograniczenia swobody podejmowania pracy przez

pracownika, obejmującego także pracę na rzecz struktur organizacyjnych czy gospodarczych niemających cha-

rakteru podmiotu prawnego, wykraczałoby poza dopuszczalny zakres zakazu konkurencji.

12 Ibidem, str. 274.

13 Ibidem, str. 275.

14 Uniwersalny słownik języka polskiego, tom 1, Wydawnictwo Naukowe PWN, s.

15 Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej powołuje się tu na decyzje: Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego z 10 września 2007 r., sygn. 1401/BP-II/4210-56/07/JM oraz Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 23 sierpnia 2007 r., sygn. 1401/BP-I/4210-52/07/MC.

Summary

Dr Maciej Chakowski, Przemysław Ciszek, Gabriel Vilkas

Non-competition agreement in employment relations

An employer who conducts business as an economic entity may choose to secure his interests against possible undesirable behaviours of currently employed employees as well as former employees by signing non-competition agreements with them. The non-competition agreement may be concluded for the duration of the employment relationship and for a definite period after termination of the employment contract. The present study aims to bring closer the solutions contained in the Labour Code, as well as the interpretation of certain statutory premises in the Polish Supreme Court's case-law.



Zadbaj o bezpieczeństwo swojej firmy
DORADZTWO W ZAKRESIE
OCHRONY DANYCH OSOBOWYCH



Kontakt

KINGA SZOSTAK
Manager ds. kluczowych klientów
mobile: 533 339 801
tel: (22) 276 61 84
email: rodo@russellbedford.pl

„Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”

Cykl ukazowania 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 Dymłang Kancelaria Prawno-Podatkowa



www.russellbedford.pl

 Russell Bedford
taking you further