

Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN



W numerze:

Michał Skwarek

Pełnomocnictwo udzielone w trybie art. 210 § 1 Kodeksu spółek handlowych będzie każdorazowo wymagało podjęcia uchwały w szczególnej formie, o ile ustawa przewiduje dla konkretnej czynności konieczność zachowania takiej formy

Hanna Żołnierkiewicz

Odpowiedzialność lekarza za błąd lekarski w świetle zaostrenia odpowiedzialności karnej za nieumyślne spowodowanie śmierci i ciężkiego uszczerbku na zdrowiu

Marcin Kołkowicz

Zmiany w funkcjonowaniu magazynów konsygnacyjnych – magazyn *call-off stock* na terytorium kraju od 1 stycznia 2020 roku

Nr 11 (16) listopad 2019

ISSN 2545-2738



9 772545 273881

Konferencja

Warszawa, Hotel Marriott
19-20 marca 2020

Kadry Płace



Ewa
Buchowiecka



Paweł
Ziółkowski



dr Sebastian
Koczur



Jolanta
Karakow
Jaśkiewicz



Michał
Nocuń



Przemysław
Ciszek

W programie

- Dokumentacja pracownicza
- Lista płac 2020
- Rozliczenia czasu pracy - studium interesujących przypadków
- Najnowsze zmiany w prawie pracy - w szczególności: rewolucja w L4: zasiłek chorobowy po 90 lub 180 dniach pracy; nieprawomocny wyrok a przywrócenie do pracy
- Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych po zmianach
- Zerowy PIT - pierwsze interpretacje i doświadczenia
- Pracownicze Plany Kapitałowe - najnowsze wytyczne i interpretacje
- Zatrudnianie cudzoziemców w Polsce

Cena promocyjna
dla czytelników
VADEMECUM_RB

1390 zł netto

do 31 stycznia 2020 r.

Organizator



AKADEMIA

Partnerzy merytoryczni



C&C CHAKOWSKI & CISZEK



Ewa Buchowiecka
KANCELARIA RADCY PRAWNEGO

Patroni medialni



KARIERA
W FINANSACH.PL



CENA BIZNESU



Poradnik
Pracownika



alterWEB

Polecamy

Pełnomocnictwo udzielone w trybie art. 210 § 1 Kodeksu spółek handlowych będzie każdorazowo wymagało podjęcia uchwały w szczególnej formie, o ile ustawa przewiduje dla konkretnej czynności konieczność zachowania takiej formy

Michał Skwarek

Rozbieżne poglądy doktryny oraz odmienne linie orzecznicze koncentrują swoją uwagę na pytaniu: czy art. 210 § 1 k.s.h. stanowi kompletną i autonomiczną regulację, a jeżeli nie, to czy w przypadku konieczności zachowania szczególnej formy czynności prawnej, powołując uchwałę pełnomocnika w trybie art. 210 § 1 k.s.h. należy sięgnąć po przepisy k.c. dotyczące pełnomocnictwa?

Patrz str. 35



Zmiany w funkcjonowaniu magazynów konsygnacyjnych – magazyn *call-off stock* na terytorium kraju od 1 stycznia 2020 roku

Marcin Kołkowicz

Ujednolicenie przepisów dotyczących magazynów konsygnacyjnych na terenie UE wyeliminuje rozbieżności, jakie występowały na tym polu w ustawodawstwach państw członkowskich. W znaczny sposób uprości to system rozliczeń oraz obowiązków administracyjnych związanych z koniecznością rejestracji dostawców w państwach położenia tych magazynów.

Patrz str. 47

Następcza niemożliwość świadczenia

Maciej Tuszyński

Typowym sposobem wygaśnięcia stosunku zobowiązaniowego jest jego zakończenie przez spełnienie w odpowiednim czasie i miejscu świadczenia przyręczonego przez dłużnika. Autor omawia rodzaje niemożliwości świadczenia.

Patrz str. 6

Odpowiedzialność lekarza za błąd lekarski w świetle zaostrzenia odpowiedzialności karnej za nieumyślne spowodowanie śmierci i ciężkiego uszczerbku na zdrowiu

Hanna Żołnierkiewicz

Oprócz głośno omawianych w mediach zmian dotyczących większej odpowiedzialności karnej za przestępstwa przeciwko wolności seksualnej i obyczajności, zaostrzony został w nowelizacji Kodeksu karnego wymiar kar za przestępstwa przeciwko życiu i zdrowiu.

Patrz str. 42

Spis treści



NASTĘPCZA NIEMOŻLIWOŚĆ ŚWIADCZENIA

6

NOWOŚCI

Sławomir Wach

Ważna jest konstrukcja prawna podatku,
a nie jego nazwa 4

PRAWO I PODATKI W PRAKTYCE

Maciej Tuszyński

Następcza niemożliwość świadczenia 6

Marek Piotrowski

Stosowanie obniżonej stawki
podatku dochodowego od osób prawnych
w wysokości 9% 15

Mariusz Pogoński

Wartość pracy podatnika
oraz jego małżonka i dzieci 24

*Dr Maciej Chakowski, Przemysław Cisek,
Gabriel Vilkas*

Elementy konstrukcji wypadku przy pracy 32

PUBLIKACJE RECENZOWANE

Michał Skwarek

Pełnomocnictwo udzielone w trybie
art. 210 § 1 Kodeksu spółek handlowych będzie
każdorazowo wymagało podjęcia uchwały
w szczególnej formie, o ile ustawa przewiduje
dla konkretnej czynności konieczność
zachowania takiej formy 35

JUDYKATURA, GLOSY, INTERPRETACJE

Hanna Żołnierkiewicz

Odpowiedzialność lekarza za błąd lekarski
w świetle zaostrenia odpowiedzialności karnej
za nieumyślne spowodowanie śmierci
i ciężkiego uszczerbku na zdrowiu 42

ZMIANY LEGISLACYJNE

Marcin Kołkowicz

Zmiany w funkcjonowaniu magazynów
konsygnacyjnych – magazyn *call-off stock* na
terytorium kraju od 1 stycznia 2020 roku 47

Drodzy Czytelnicy

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

W gąszczu przepisów obowiązujących od 1 stycznia 2020 r. będzie i ten, który dotyczy regulowania płatności związanych z PIT, CIT i VAT wyłącznie na indywidualne mikrorachunki podatkowe. Inne podatki będą uiszczane zgodnie z dotychczasowymi zasadami na rachunki urzędów skarbowych. Nowy rodzaj rachunku będzie przeznaczony tylko do wpłat, przy czym podatek będą mogli także zapłacić za danego podatnika członkowie jego najbliższej rodziny, tj. małżonek, zstępni, wstępni, pasierb, rodzeństwo, ojczym, macocha – w ich przypadku nie będzie limitu kwotowego, a także aktualny właściciel przedmiotu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego oraz każda osoba trzecia, jeżeli wpłata jest nie większa niż 1 000 zł. Resort finansów zwraca uwagę, że podatek w wysokości przekraczającej 1 000 zł zapłacą jedynie podatnik bądź członek jego najbliższej rodziny, inaczej nie wygaśnie zobowiązanie podatkowe.

Indywidualne mikrorachunki podatkowe będą również służyły do regulowania zobowiązań podatkowych – tych, które dotyczą PIT, CIT i VAT – z poprzednich lat. W przypadku popełnienia błędu przy przelewie trzeba będzie wyjaśnić sprawę, zgłaszając się osobiście z potwierdzeniem polecenia wpłaty do urzędu skarbowego. Przy wspólnym rozliczeniu małżonków należy wpłacić podatek na mikrorachunek osoby wskazanej w zeznaniu jako pierwsza. Resort finansów zamieścił na swojej stronie internetowej generator, za pomocą którego można sprawdzić numer swojego mikrorachunku podatkowego, podając NIP w przypadku osób prowadzących działalność gospodarczą lub podatników VAT i płatników podatków, składek na ubezpieczenie społeczne, zdrowotne bądź PESEL – w przypadku osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej lub nie zarejestrowanych podatników VAT. Numer mikrorachunku można będzie także otrzymać w urzędzie skarbowym.

W szesnastym numerze Biuletynu omawiamy problematykę dotyczącą: pełnomocnictwa udzielonego w trybie art. 210 § 1 Kodeksu spółek handlowych; odpowiedzialności lekarza za błąd lekarski w świetle zaostreżenia odpowiedzialności karnej za nieumyślne spowodowanie śmierci i ciężkiego uszczerbku na zdrowiu; zmian w funkcjonowaniu magazynów konsygnacyjnych – magazynu *call-off stock* na terytorium kraju od 1 stycznia 2020 r.; następce niemożliwości świadczenia; stosowania obniżonej stawki podatku dochodowego od osób prawnych w wysokości 9%; elementów konstrukcji wypadku przy pracy; wartości pracy podatnika oraz jego małżonka i dzieci; zgodności pojęć podatku od towarów i usług oraz podatku od wartości dodanej.



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

Słowa kluczowe: podatek od towarów i usług, VAT, podatek od wartości dodanej, podatek dochodowy od osób fizycznych, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

WAŻNA JEST KONSTRUKCJA PRAWNA PODATKU, A NIE JEGO NAZWA

Z orzecznictwa wynika, że przy interpretacji regulacji podatkowych nie można stosować jedynie wykładni językowej danego przepisu – choć jest ona pierwszoplanowa – ale należy kierować się zgodnym wynikiem tejże wykładni oraz wykładni systemowej wewnętrznej i zewnętrznej, a także funkcjonalnej. Przepisy prawne nie są oddzielnymi bytami i aby dotrzeć do istoty ich sensu trzeba je rozpatrywać w ocenie sądów administracyjnych w relacji z innymi regulacjami aktu normatywnego oraz innymi ustawami. Tak też powinno się postąpić w przypadku zgodności pojęć podatku od towarów i usług oraz podatku od wartości dodanej, co było przedmiotem analizy w interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego i wyrokach sądów.

Stan faktyczny i sekwencja zdarzeń

Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 19 października 2016 r.¹ za nieprawidłowe uznał stanowisko podatnika dotyczące sposobu ustalenia wartości przychodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, uzyskanych ze świadczenia usług budowlanych i ogrodnich w Szwecji. Wnioskodawcą był wspólnik spółki cywilnej, która jest zarejestrowanym czynnym podatnikiem VAT i podatnikiem VAT UE. Wnioskodawca zapytał, czy do przychodów opodatkowanych podatkiem dochodowym od osób fizycznych powinien zaliczać kwotę brutto czy kwotę

netto przychodu, jeśli podatek od wartości dodanej ujęty w swoich usługach deklaruje i rozlicza na terytorium Szwecji. Jego bowiem zdaniem powinien być to przychód w kwocie netto, gdyż w myśl art. 14 ust. 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych² (dalej: u.p.d.o.f.) „za przychód z działalności, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3, uważa się kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont. U podatników dokonujących sprzedaży towarów i usług opodatkowanych podatkiem od towarów i usług za przychód z tej sprzedaży uważa się przychód pomniejszony o należny podatek od towarów i usług”.

¹ Nr TPB1/4511-699/16-1AK.

² Tj. Dz.U. 2019 poz. 1387 ze zm.

Podatnik, argumentując swoje stanowisko, przywołał uzasadnienie wyroku NSA z 4 lipca 2013 r.³, w którym stwierdził on m.in., że „mechanizm i konstrukcja prawa podatku określanego na gruncie prawa krajowego jako »podatek od towarów i usług«, a na gruncie prawa unijnego jako »podatek od wartości dodanej« są identyczne. W tym sensie powyższe pojęcia są synonimami, opisującymi ten sam podatek”. Jednakże Dyrektor IS uznał stanowisko podatnika za nieprawidłowe, uzasadniając, że przez podatek od towarów i usług należy uznać podatek, o którym stanowi ustawa z 11 marca 2004 o podatku od towarów i usług⁴ (dalej: u.p.t.u.) i przywołując art. 2 pkt 11 tej ustawy, zgodnie z którym „ilekroć w dalszych przepisach jest mowa o podatku od wartości dodanej – rozumie się przez to podatek od wartości dodanej nakładany na terytorium państwa członkowskiego, z wyjątkiem podatku od towarów i usług nakładanego tą ustawą”. W ocenie Dyrektora IS w u.p.t.u. wyraźnie rozróżnia się pojęcie podatku od wartości dodanej i pojęcie podatku od towarów i usług, a w konsekwencji takie rozróżnienie obowiązuje też, jeśli chodzi o przepisy u.p.d.o.f. Utożsamianie zatem podatku od wartości dodanej obowiązującego w innym kraju członkowskim niż Polska, z podatkiem od towarów i usług funkcjonującym w RP jest pozbawione argumentów prawnych, zaś przychody wnioskodawcy ze świadczenia usług w Szwecji powinny być rozliczane bez ich pomniejszania o podatek od wartości dodanej.

Ponieważ wezwanie przez wnioskodawcę organu do usunięcia naruszenia pra-

wa okazało się bezskuteczne, złożył on skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku, który wyrokiem z 26 kwietnia 2017 r.⁵ uchylił powyższą interpretację. Od tego z kolei wyroku Sześć Krajowej Administracji Skarbowej wniósł skargę kasacyjną, którą oddalił Naczelny Sąd Administracyjny na rozprawie 26 czerwca 2019 r.⁶.

Jednoznaczne stanowisko sądów administracyjnych

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku wskazał w ww. wyroku⁷, że zaskarżona przez wnioskodawcę interpretacja narusza prawo w sposób uzasadniający wyeliminowanie jej z obrotu prawnego. Sąd ten podzielił również stanowisko NSA z wyroku z 4 lipca 2013 r., że podatek od wartości dodanej jest synonimem podatku od towarów i usług, zaś przepis art. 2 pkt 11 u.p.t.u. stanowi „definicję legalną i pełni rolę porządkową (...) nie jest natomiast przepisem materialnym, który obok podatku od towarów i usług konstituuje nową formę opodatkowania – podatek od wartości dodanej”. Sąd podkreślił, że z chwilą przystąpienia Polski do UE „mamy do czynienia z tożsamością podatku od wartości dodanej z polskim podatkiem od towarów i usług oraz ich neutralnym charakterem”⁸, a wnioskodawca ma prawo do pomniejszenia przychodu ze sprzedaży o należny podatek od towarów i usług, „którego adekwatną nazwą w zakresie obrotu unijnego na gruncie u.p.t.u., w myśl art. 2 pkt 11 tej ustawy, jest określenie »podatek od wartości dodanej«”. Sąd uznał za nietrafne stanowisko Dyrektora IS w Bydgoszczy,

iż pomniejszenie przychodów, o jakim jest mowa w art. 14 ust. 1 u.p.d.o.f. dotyczy jedynie podatku od towarów i usług, a nie podatku od wartości dodanej.

Natomiast Naczelny Sąd Administracyjny we wspomnianym wyroku z 26 czerwca 2019 r. oddalił skargę kasacyjną z powodu braku usprawiedliwionych podstaw i stwierdził, że analizowany problem był już przedmiotem rozstrzygnięcia NSA, w tym cytowanego, z 4 lipca 2013 r.⁹, zaś „sam fakt, że na określenie podatku VAT stosuje się w Polsce nazwę ustawową »podatek od towarów i usług« nie oznacza, że podatek ten jest wyabstrahowany z unijnego systemu podatków od wartości dodanej”. Sąd zwrócił również uwagę, że zakaz dyskryminacji podatkowej jest jednym z fundamentów polskiego i europejskiego systemu prawnego, a brak możliwości pomniejszenia przychodu o podatek od wartości dodanej należny na terytorium innego kraju UE, wobec przyznania takiej możliwości pomniejszenia przychodu jedynie o krajowy podatek od towarów i usług jest właśnie przejawem dyskryminacji.

Epilogiem w wyżej omawianej kwestii jest interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 5 listopada 2019 r.¹⁰, który po ponownym rozpatrzeniu sprawy z uwagi na wyroki WSA w Gdańsku z 26 kwietnia 2017 r.¹¹ i NSA z 26 czerwca 2019 r.¹² uznał za prawidłowe stanowisko wnioskodawcy z 2 sierpnia 2016 r., zgodnie z którym do przychodów opodatkowanych podatkiem dochodowym od osób fizycznych powinien on zaliczać kwotę netto.

3 Sygn. akt II FSK 1545/11.

4 T.j. Dz.U 2018 poz. 2174 ze zm.

5 Sygn. akt I SA/Gd 211/17.

6 Sygn. akt II FSK 2422/17.

7 Sygn. akt I SA/Gd 211/17, op. cit.

8 WSA w Gdańsku zwraca tu uwagę na przepisy Dyrektywy 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347 z 11 grudnia 2006 r., s. 1 z późn. zm.).

9 Także w wyrokach NSA z: 25 lutego 2016 r., sygn. akt II FSK 3141/13; 11 stycznia 2018 r., sygn. akt II FSK 3371/15; 27 lutego 2018 r., sygn. akt II FSK 442/16; 8 maja 2018 r., sygn. akt II FSK 926/16; 31 lipca 2018 r., sygn. akt II FSK 2128/16; 4 kwietnia 2019 r., sygn. akt II FSK 1035/17.

10 Sygn. ITPB1/4511-699/16-7/19/AK.

11 Sygn. akt I SA/Gd 211/17, op. cit.

12 Sygn. akt II FSK 2422/17, op. cit.



Maciej Tuszyński

Menedżer w Russell Bedford, adwokat w Departamencie Prawnym, członek Okręgowej Rady Adwokackiej w Warszawie, absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego. Specjalizuje się w prawie spółek handlowych oraz prawie cywilnym. Posiada doświadczenie zawodowe, które obejmuje prowadzenie sporów sądowych oraz wszechstronne doradztwo prawne w zakresie bieżącej obsługi podmiotów gospodarczych, w szczególności spółek prawa handlowego. W ramach pracy w Kancelarii Russell Bedford jego praktyka koncentruje się na sprawach korporacyjnych, cywilnych i gospodarczych. Doskonalił swą praktykę pracując w kancelariach prawnych w Warszawie, specjalizujących się w obsłudze podmiotów gospodarczych.

Słowa kluczowe: prawo, świadczenie, niemożliwość, następca niemożliwość, zobowiązanie, niewykonanie, Kodeks cywilny, odpowiedzialność, dłużnik, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

NASTĘPCZA NIEMOŻLIWOŚĆ ŚWIADCZENIA

Typowym sposobem wygaśnięcia stosunku zobowiązaniowego jest jego zakończenie przez spełnienie w odpowiednim czasie i miejscu świadczenia przyzycznego przez dłużnika. Wynika to z przyjętej w polskim prawie zasady realnego wykonywania zobowiązań. Istnieją jednak sytuacje, w których z różnych względów, dotyczących przedmiotu świadczenia, jak i innych, świadczenie przez dłużnika w naturze będzie niemożliwe. Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie szczególnej formy czy też – określając to precyzyjniej – przyczyny niewykonania zobowiązania, jaką jest następca niemożliwość świadczenia, a także dokładne opisanie skutków prawnych towarzyszących temu zagadnieniu. Nie ma wątpliwości co do tego, że problematyka następcej niemożliwości świadczenia jest jedną z podstawowych instytucji prawa zobowiązań – między innymi ze względu na teoretyczną, ale też praktyczną doniosłość w sferze stosunków gospodarczych i w obrocie konsumenckim.

Wstęp

Przedmiotem opracowania jest kompleksowe omówienie instytucji następcej niemożliwości świadczenia. Analizie zostały także poddane te pojęcia oraz instytucje towarzyszące, których pominięcie niweczyłoby całościowy charakter artykułu. W pierwszej kolejności wskazane zostały podstawowe dla prawa zobowiązań pojęcia ściśle związane z tematyką niniejszej pracy. Opisane zostały funkcjonujące w nauce sposoby podziału pojęcia niemożliwości świadczenia na podtypy, z określeniem jednocześnie kryteriów klasyfikacji. W dalszej części artykułu omówione zostały

zagadnienia niemożliwości niezawinionej przez dłużnika oraz niemożliwości zawinionej.

1. Rodzaje niemożliwości świadczenia, kryteria ich klasyfikacji oraz wyjaśnienie podstawowych pojęć

1.1. Zobowiązanie, świadczenie, niemożliwość

Pojęcie zobowiązania jest pojęciem kluczowym dla nauki prawa cywilnego. Zdefiniowanie zobowiązania i pojęć towarzyszących wydaje się być niezbędne przed przystąpieniem do opisywania zagadnień będących przedmiotem niniejszej pracy. Zgodnie

z brzmieniem art. 353 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny¹ (dalej: k.c.) zobowiązanie jest takim stosunkiem prawnym, w którym jedna ze stron może żądać od drugiej strony świadczenia, która powinna świadczenie spełnić. Na pojęcie zobowiązania składają się trzy podstawowe elementy. Są to strony stosunku zobowiązaniowego, jego przedmiot, a także treść. Stronami stosunku zobowiązaniowego są podmioty prawa cywilnego. Podmiot uprawniony określa się mianem wierzyciela, podmiot zobowiązany mianem dłużnika. Uprawnienia wierzyciela nazywane są wierzytelnościami, a obowiązki dłużnika długiem. Wierzytelności i długi jako uprawnienia i obowiązki stron stosunku zobowiązaniowego stanowią treść każdego zobowiązania. Przedmiotem zobowiązania jest świadczenie, które zgodnie z art. 353 § 2 k.c. może polegać na działaniu lub zaniechaniu².

O względnym charakterze stosunku zobowiązaniowego przesądza indywidualny sposób oznaczenia jego podmiotów. Zazwyczaj strony zobowiązania są sobie znane od momentu jego powstania, lecz nic nie stoi na przeszkodzie, aby do oznaczenia doszło w momencie spełnienia świadczenia. Zobowiązanie jest zazwyczaj stosunkiem dwustronnym. Wielość podmiotów po jednej ze stron nie niweczy dwustronnego charakteru zobowiązania. Prawu cywilnemu znane są także zobowiązania wielostronne³, ale są to przypadki nieliczne. Jak już wcześniej stwierdzono, przedmiotem każdego zobowiązania jest świadczenie, mianowicie zgodne z treścią zobowiązania zachowanie się dłużnika, które polega na zadośćuczynieniu godnemu ochronny interesowi wierzyciela. Zachowanie

to może przybrać czynny (działanie) lub bierny (zaniechanie – powstrzymanie się od działania) charakter⁴.

Od świadczenia, każdorazowo polegającego na zachowaniu się podmiotu zobowiązania, należy wyraźnie odróżnić będący dobrem materialnym lub niematerialnym przedmiot, którego owo zachowanie dotyczy. Świadczenie jest przedmiotem stosunku zobowiązaniowego. Przedmiotem świadczenia jest dobro materialne lub niematerialne, którego dotyczy zachowanie się zgodne z treścią zobowiązania⁵. Pojęcia te z oczywistych względów są ze sobą bardzo związane. Nie są jednak pojęciami tożsamymi i chcąc być precyzyjnym należy przestrzegać się przed ich zamiennym stosowaniem. Ma to szczególne znaczenie w odniesieniu do pojęcia niemożliwości świadczenia, jako że mogą o niej decydować względy dotyczące zarówno samego świadczenia, jak i jego przedmiotu. Kodeks cywilny normuje następstwa prawne niemożliwości świadczenia, jeżeli zaś chodzi o ustawową definicję samego pojęcia, to taka nie istnieje. Podejmując próbę zdefiniowania tego pojęcia należy zatem wyjść od pozaprawnego znaczenia słowa „niemożliwe”. Słownik języka polskiego definiuje termin »niemożliwe« jako „niedające się urzeczywistnić”. Potoczne znaczenie słowa niemożliwe jest raczej wieloznaczne, niemożliwe jest negacją możliwego. Mówiąc potocznie o niemożliwości jakiegoś działania, mamy zazwyczaj na myśli jego niewykonalność. Jednak pojęcie niewykonalności także nie należy do ostrych. Coś może być niewykonalne w takim sensie, że z uwagi na okoliczności zewnętrzne niemożliwa będzie realizacja określonych działań.

Z niemożliwością wykonania czegoś będziemy mieć także do czynienia w sytuacji, w której brak odpowiednich kwalifikacji czy też predyspozycji po stronie określonej osoby decyduje o niewykonalności. W potocznym znaczeniu terminu niemożliwe zawierają się również przypadki, w których dane działanie lub zaniechanie jest zakazane bądź niedozwolone przez porządek prawny.

Wydaje się, że przenosząc wyżej poczynione uwagi na grunt prawny dojść można do wniosku, że świadczeniem niemożliwym jest świadczenie niewykonalne w sensie sytuacyjnym oraz dyspozycyjnym, a także świadczenie zakazane przez obowiązujący porządek prawny⁶. Pamiętać jednak należy, że ustawa przez swoje dyspozycje i ściśle określone konstrukcje może wpływać na pozaprawne znaczenie określonego terminu, modyfikując je zależnie od swoich potrzeb.

Niezależnie od tego nie ma wątpliwości, iż pojęcie niemożliwości świadczenia należy interpretować patrząc przez pryzmat przepisów regulujących kwestię wykonania zobowiązań, w szczególności zaś przepisów o skutkach ich niewykonania. Jak bowiem powszechnie wiadomo, niemożliwość świadczenia jest szczególnie unormowanym przypadkiem niewykonania zobowiązania.

Należy podkreślić, kończąc tę kwestię, iż prawnego i pozaprawnego rozumienia pojęcia niemożliwości nie łączy stosunek nadrzędności ani podrzędności. Można stwierdzić, że zakresy znaczeniowe terminu niemożliwość w jego prawnym i pozaprawnym znaczeniu przenikają się wzajemnie i oddziałują na siebie.

1 T.j. Dz.U. 2019 poz. 1145.

2 Tak: Z. Radwański, A. Olejniczak, *Zobowiązania – część ogólna*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2008, s. 11-12.

3 Przykładem wielostronnego stosunku zobowiązaniowego jest akredytywa, a także stosunek spółki.

4 W. Czachórski, *Zobowiązania – zarys wykładu*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2007, s. 52-53.

5 Tak Z. Radwański, A. Olejniczak, *Zobowiązania – część ogólna, op. cit.*

6 K. Kruczałak, *Skutki niemożliwości świadczenia według prawa cywilnego*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1983, s. 12.

1.2. Obiektywny i subiektywny charakter niemożliwości świadczenia

Rozróżnienie na niemożliwość obiektywną i subiektywną można przeprowadzić na podstawie dwóch konkurencyjnych kryteriów. Pierwszym z nich jest tzw. kryterium powszechnej niewykonalności, drugie zaś dotyczy przyczyn niemożliwości⁷. Przy założeniu obowiązywania pierwszego z wymienionych kryteriów, że świadczeniem niemożliwym do spełnienia obiektywnie będziemy mieć do czynienia w sytuacji, w której nie tylko dłużnik nie jest w stanie spełnić świadczenia, ale nikt inny poza nim także nie może tego uczynić. Stosownie do tego za subiektywne należałoby uznać takie świadczenie, którego co prawda dłużnik faktycznie nie jest w stanie spełnić, ale istnieją takie podmioty, poza dłużnikiem, które mogłyby świadczyć. Idąc tym tropem należy dojść do wniosku, że świadczenie dopóty będzie miało subiektywny charakter, dopóki istnieć będzie choć jedna osoba będąca w stanie je spełnić⁸. Przyjmując kryterium dotyczące przyczyn niemożliwości, za obiektywnie niemożliwe należałoby uznać takie świadczenie, którego przyczyna niemożliwości leży całkowicie poza sferą osoby zobowiązanej. Świadczeniem niemożliwym subiektywnie zaś będzie takie świadczenie, którego niemożliwość wynika z przyczyn zachodzących w sferze dłużnika, ściślej rzecz ujmując, dotyczących jego osoby lub działalności⁹.

Zakresy rozstrzygnięć na rzecz obiektywnej czy subiektywnej niemożliwości w zależności od przyjętego kryterium są zbieżne, ale nie jest to zbieżność stuprocentowa. Można sobie bowiem wyobrazić stan faktyczny, w którym w zależności

od przyjętego kryterium inna będzie odpowiedź na pytanie, z jaką niemożliwością mamy do czynienia. Dobrym przykładem ilustrującym opisywaną sytuację jest przypadek zobowiązania, w którym jedną ze stron jest malarz, który zobowiązał się do własnoręcznego namalowania portretu wierzyciela, ale wskutek wypadku utracił dłoń, którą zwykł malować. Stosując kryterium powszechnej niewykonalności, przy jednoczesnym założeniu, że świadczenie miało charakter osobisty i wierzyciel zdecydował się na tego konkretnego malarza z uwagi na jego talent, uznać należy, iż ponieważ w obecnej sytuacji nie ma już nikogo, kto mógłby taki obraz namalować, świadczenie jest obiektywnie niemożliwe. Stosując wymienione w drugiej kolejności kryterium dotyczące charakteru przyczyn niemożliwości, stwierdzić należy, że przyczyny te leżą ewidentnie po stronie osoby zobowiązanej i są ściśle związane z jego działalnością. Taką niemożliwość należałoby w związku z tym traktować jako subiektywną. Oznacza to, że należy zdecydować się na jedno z powyższych kryteriów. W przeciwnym bowiem razie dochodzić może do nieporozumień i rozbieżnych kwalifikacji takich samych stanów faktycznych.

Stanowisko doktryny w kwestii wyboru kryterium kwalifikacji niemożliwości jako obiektywnej bądź subiektywnej jest jednolite. Powszechnie przyjmuje się, że z niemożliwością subiektywną mamy do czynienia w sytuacji, kiedy świadczenie jest niemożliwe do spełnienia dla dłużnika, ale może je spełnić inna osoba. Niemożliwość świadczenia będzie tak długo zachowywać swój subiektywny charakter, jak długo istnieć będzie osoba zdolna świadczenie spełnić¹⁰.

Jako przykład ilustrujący taką sytuację można powołać niedyspozycję dłużnika, skutkiem której nie może on wykonać zobowiązania, przy jednoczesnym założeniu, że z treści samego zobowiązania, ustawy oraz istoty stosunku zobowiązaniowego nie wynika, że dłużnik miał wykonać świadczenie osobiście. Jeżeli chodzi zaś o niemożliwość obiektywną, należy ją rozumieć jako stan, w którym spełnienie świadczenia jest niemożliwe do wykonania tak przez dłużnika, jak i przez każdy potencjalny podmiot, np. w przypadku, gdy przedmiotem świadczenia była rzecz oznaczona co do tożsamości, która uległa zniszczeniu. Granice obiektywnej niemożliwości świadczenia wyznacza aktualny poziom rozwoju nauki. Nie ma wątpliwości co do tego, że stan obiektywnej niemożliwości należy przez to oceniać zgodnie z aktualnym dla czasu oceny stanem postępu technicznego.

Polski ustawodawca nie wprowadził w kodeksie rozróżnienia na obiektywną niemożliwość i subiektywną niemożliwość świadczenia. Zdaje się jednak, że byłby to zabieg zbędny, ponieważ skutki, jakie może powodować niemożliwość świadczenia, czy to w jej obiektywnej, czy subiektywnej wersji, w szczególności odpowiedzialność dłużnika – zależą od tego czy stan niemożliwości wywołany został okolicznościami, za które dłużnik ponosi odpowiedzialność, czy też nie.

1.3. Faktyczna i prawna niemożliwość świadczenia

Katalog przyczyn niemożliwości świadczenia jest niewątpliwie bardzo szeroki. Wynika to z wielości stanów faktycznych, w których mamy do czynienia z taką niemożliwością. Przyczyny te możemy podzielić na przeszkody natury fizycznej

7 Z. Radwański [w:] S. Grzybowski, *System prawa cywilnego, Prawo zobowiązań – część ogólna*, t. III – cz. 1, Zakład Narodowy im. Ossolińskich, Wrocław 1974, s. 382.

8 K. Kruczała, *Skutki niemożliwości świadczenia...*, op. cit., s. 15.

9 Ibidem.

10 S. Grzybowski, *System prawa cywilnego, Prawo zobowiązań – część ogólna*, t. III – cz. 1, Zakład Narodowy im. Ossolińskich, Wrocław 1974, s. 15.

i przyrodniczej oraz przeszkody prawne w postaci np. ustawowego zakazu wykonania określonego świadczenia. Niemożliwość wynikająca z pierwszej grupy przyczyn określa się mianem niemożliwości faktycznej, niemożliwość wynikająca z przeszkód natury prawnej, to niemożliwość prawna. Ludwik Domański definiuje faktyczną niemożliwość świadczenia jako jego niewykonalność wskutek niemożliwości ustalenia przedmiotu wykonania, albo fizycznego niepodobieństwa spełnienia umówionego świadczenia¹¹. Warto podkreślić, że w polskiej nauce pojęcie faktycznej niemożliwości nie ogranicza się tylko do przypadków, w których mamy do czynienia z przeszkodami natury fizyczno-przyrodniczej. Pojęcie to jest bowiem często przedstawiane jako przeciwieństwo niemożliwości prawnej.

Należy pamiętać, mówiąc o niemożliwości faktycznej, iż fakt, że świadczenie jest niemożliwe do spełnienia dziś, nie oznacza w żadnym wypadku, że stan taki będzie się utrzymywał. Rozwój nauki i stały postęp techniczny konsekwentnie zawężają zakres działań niemożliwych do wykonania. Niemniej jednak określone prawa natury w dalszym ciągu czynią niemożliwymi do spełnienia świadczenia, które miałyby być z nimi sprzeczne lub polegać na ich przewyżczeniu. I tak niemożliwe do spełnienia będzie świadczenie mające za przedmiot rzecz, która nie istnieje i nigdy nie istniała lub której przy dzisiejszym poziomie rozwoju nauki nie da się wytworzyć. Ponadto za niemożliwe z przyczyn natury fizycznej należy uznać świadczenie mające za przedmiot rzecz oznaczoną co do tożsamości, która uległa zniszczeniu lub przestała po prostu istnieć jako taka (np.

koń padł)¹². Także często niemożliwe do przewidzenia zjawiska przyrodnicze, takie jak tornada, huragany, powodzie, sztormy, pożary i inne, z uwagi na swoją destrukcyjną istotę mogą i często decydują o niemożliwości świadczeń. Dzieje się tak nie tylko przez zniszczenia przedmiotu świadczenia wskutek wystąpienia powyższych, ale także przez uniemożliwienie spełnienia świadczenia w inny sposób (np. przerwanie ciągu komunikacyjnego, na skutek czego dłużnik nie może świadczyć w oznaczonym miejscu lub okaleczenie dłużnika powodujące niemożność spełnienia świadczenia o charakterze osobistym)¹³.

Faktyczna niemożliwość świadczenia polega więc na tym, że z uwagi na określone prawa natury nie może dojść do spełnienia świadczenia. Niemożliwość tego typu zazwyczaj ma charakter obiektywny, jest bowiem zależna od przyczyn natury przyrodniczej, będących nie do przewyżczenia nie tylko przez samego dłużnika, ale także przez inne osoby.

Należy nadmienić, że zarówno polska, jak i zagraniczna doktryna zgodne są w kwestii zrównania fizyczno-przyrodniczej niemożliwości świadczenia z tak zwaną praktyczną niemożliwością świadczenia. Niemożliwość praktyczna zachodzi wtedy, gdy przedmiot świadczenia co prawda istnieje i nie uległ zniszczeniu, ale mimo to jest on nieosiągalny. Przykładem dobrze obrazującym sytuację tego typu jest przypadek świadczenia mającego za przedmiot oznaczony co do tożsamości pierścionej, który nieopatrnie znalazł się na dnie morza¹⁴. Praktyczna niemożliwość świadczenia powodowana jest ponadto takimi przy-

rodniczymi okolicznościami zewnętrznymi, które nawet jeżeli nie stanowią o absolutnej niespełnialności określonego świadczenia, to zbliżają do niej. Prawna niemożliwość świadczenia polega na tym, że świadczenie co prawda można spełnić w takim sensie, że jest to możliwe ze względów fizycznych, lecz względy natury prawnej decydują o niemożliwości jego spełnienia. Innymi słowy, świadczenie jest możliwe do spełnienia, ale jego spełnienie pozostawać będzie w kolizji z obowiązującym stanem prawnym. Będzie tak w szczególności, gdy przedmiot świadczenia jest przedmiotem wziętym z obrotu.

Co do zasady w literaturze polskiej nie kwestionuje się potrzeby wyodrębnienia prawnej niemożliwości świadczenia w sensie technicznym. Wyrażony jednak został także pogląd całkowicie odmienny, że prawna niemożliwość świadczenia jako taka nie istnieje, bowiem przypadki nią objęte de facto niemożliwe wcale nie są. Skoro dane świadczenie można spełnić, to nie jest ono niemożliwe do spełnienia. To, że spełnienie tego świadczenia pociągnie za sobą skutki w związku z kolizją z porządkiem prawnym jest kwestią poboczną. Świadczenie pozostające w sprzeczności z obowiązującymi przepisami prawa powinno się łączyć bardziej z kwestią nieważności czynności prawnej, a nie z przepisami o niemożliwości świadczenia¹⁵. Zgodnie z tą teorią należy przyjąć, że mówiąc o „prawnej niemożliwości świadczenia” nie należy mieć na myśli niemożliwości w sensie technicznym, a jedynie świadczenie możliwe do spełnienia, które w konsekwencji kolizji z przepisami prawa jest nieważne¹⁶. Niewątpliwie trzeba

11 K. Kruczałak, *Skutki niemożliwości świadczenia...*, op. cit., s. 24 [za:] L. Domański, *Instytucje kodeksu zobowiązań, Część ogólna*, Warszawa, 1936, s. 34. Por. także: K. Kruczałak, *Niemożliwość świadczenia w prawie zobowiązań*, Gdańsk 1981, s. 23 i n.

12 K. Kruczałak, *Skutki niemożliwości świadczenia...*, op. cit., s. 23.

13 J. Dąbrowa [w:] S. Grzybowski, *System prawa cywilnego, Prawo zobowiązań – część ogólna*, op. cit., s. 800.

14 K. Kruczałak, *Skutki niemożliwości świadczenia...*, op. cit., s. 23 [za:] J. Esser, *Schuldrecht. Allgemeiner Teil*, Karlsruhe, 1968, s. 203-204.

15 B. Lewaszkiewicz-Petrykowska, *Niemożliwość świadczenia następcza*, t. IV, Łódź 1970, s. 84.

16 *Ibidem*.

zgodzić się z twierdzeniem, że świadczenie prawnie niemożliwe jest zazwyczaj spełnialne w sensie fizycznym. Podobnie na aprobatę zasługuje wniosek, że prawna niemożliwość świadczenia w stosunkach umownych i generalnie tylko w tych stosunkach prowadzić będzie do nieważności czynności prawnych. Nie wydaje się jednak, aby te względy przesądzały o braku zasadności wyodrębnienia prawnej niemożliwości świadczenia jako odrębnej kategorii¹⁷.

Do definitywnego rozwiązania tej kwestii potrzebna jest odpowiedź na pytanie: czy w świetle obowiązujących przepisów prawa niemożliwość, jaką wywołują przepisy natury prawnej zawsze skutkuje nieważnością czynności prawnej i czy w związku z tym powinno się ją rozpatrywać w kontekście przepisów o nieważności czynności prawnej, czy też według przepisów o niemożliwości świadczenia?¹⁸ Odpowiedzi pozytywnej na tak postawione pytanie można by udzielić tylko wtedy, gdyby każda prawna niemożliwość świadczenia powodowała automatyczną sankcję w postaci nieważności czynności prawnej. Tak oczywiście nie jest. Za dobry przykład sytuacji, w której prawna niemożliwość świadczenia nie musi skutkować nieważnością czynności prawnej jest przypadek, w którym niemożliwość jest wynikiem decyzji administracyjnej. Za poglądem tym przemawia ugruntowana w polskiej cywilistyce zasada, że akt administracyjny nie wywiera sam przez się i w sposób niejako automatyczny skutków cywilnoprawnych, chyba że istnieje w tej mierze inna wyraźna dyspozycja ustawowa.

Podsumowując – wydaje się, że wyłącznie prawną niemożliwość świadczenia z pojęciowej i ustawowej kategorii niemożliwości wykonania świadczenia byłoby zabiegiem nietrafnym i całkowicie nieuzasadnionym. Przepisy dotyczące niemożliwości świadczenia należy wiązać nie tylko z fizycznymi i przyrodniczymi przyczynami niemożliwości spełnienia świadczenia przez dłużnika, ale także z przyczynami natury prawnej.

Przyczyny prawne mogą powodować i często powodują takie same skutki, jak faktyczna niemożliwość świadczenia. Jeżeli przyczyny te polegają na świadczeniu wbrew zakazowi ustawy, zastosowanie znajdzie art. 58 § 1 k.c., zgodnie z którym czynność prawna sprzeczna z ustawą albo mająca na celu jej obejście jest nieważna. To samo dotyczy będzie świadczeń polegających na zachowaniu się sprzecznym z zasadami współżycia społecznego, zgodnie bowiem z art. 58 § 2 k.c. nieważne są także te czynności prawne, które są sprzeczne z zasadami współżycia społecznego.

Wydaje się również, że nie ma przeciwwskazań do stosowania normy art. 58 k.c. także do przypadków tego typu, że zakaz ustawowy albo taki, który wynika z zasad współżycia społecznego istniał już w chwili wykonywania czynności prawnej¹⁹. W rezultacie spowodowana wyżej wymienionymi okolicznościami niemożliwość świadczenia będzie musiała być oceniana według przepisu art. 58 k.c. w zbiegu z przepisem normującym pierwotną niemożliwość świadczenia.

Jeżeli zaś zakaz nie istniał w momencie zawierania umowy i nastąpił dopiero po tym fakcie, to skutki takiej niemożliwości należy rozpatrywać wyłącznie na podstawie art. 471 k.c., a nie wedle przepisów o nieważności czynności prawnej²⁰. Jak już wcześniej wspomniano, zakaz wykonania określonego świadczenia, jeżeli wynika z aktu administracyjnego, nie powoduje bezwarunkowej nieważności czynności prawnej wykonanej wbrew temu zakazowi. Dzieje się tak, ponieważ akt administracyjny nie może sam z siebie rodzić skutków w sferze prawa cywilnego, z wyłączeniem sytuacji, kiedy ustawa stanowi o tym wprost²¹.

1.4. Trwały i przemijający charakter niemożliwości świadczenia

Trwały charakter niemożliwości świadczenia jest konstytutywną cechą tej instytucji. Zasada mówiąca o tym, że niemożliwość świadczenia, aby była prawnie relewantna, musi być trwałą, jest powszechnie akceptowana zarówno w doktrynie krajowej, jak i zagranicznej²². Przeszkoda stojąca na drodze spełnieniu świadczenia i w rezultacie wykonaniu zobowiązania, jeżeli ma charakter chwilowy, nie stanowi o jego niemożliwości. Świadczenie, którego nie można spełnić w danym momencie, ale wiadomo, że będzie to można uczynić później – ujmując rzecz nawet tylko literalnie – nie jest świadczeniem niemożliwym do spełnienia. Przeszkody, o których tu mowa, prowadzą nie do niemożliwości świadczenia, a decydują jedynie o opóźnieniu bądź też zwłoce w jego wykonaniu. Kwestią decydującą o zakwalifikowaniu określonej sytuacji faktycznej jako zwłoki bądź

17 K. Kruczałak, *Skutki niemożliwości świadczenia...*, op. cit., s. 26.

18 *Ibidem*.

19 K. Kruczałak, *Skutki niemożliwości świadczenia...*, op. cit., s. 30, [za:] S. Grzybowski, *System prawa cywilnego, Część ogólna*, t. I, Zakład Narodowy im. Ossolińskich, Wrocław 1974, s. 511-512.

20 K. Kruczałak, *Skutki niemożliwości świadczenia...*, op. cit., s. 30.

21 *Ibidem*.

22 K. Kruczałak, *Niemożliwość świadczenia...*, op. cit., s. 26, [za:] A. Klein, *Ustawowe prawo odstąpienia od umowy wzajemnej*, Wrocław 1964, s. 51; także: A. Ohańc, J. Górski, *Zarys prawa zobowiązań*, PWN, Warszawa 1970, s. 196; W. Czachórski, *Prawo zobowiązań w zarysie*, PWN, Warszawa 1968, s. 82.

opóźnienia jest zawinienie dłużnika²³. W następstwie powyższego przemijającą niemożliwość świadczenia badać należy w pierwszej kolejności pod kątem przepisów o zwłocie i opóźnieniu, w dalszej zaś dopiero według przepisów dotyczących niemożliwości świadczenia²⁴. Praktyczne rozgraniczenie niemożliwości o trwałym charakterze od niemożliwości przemijającej w lwiej części przypadków będzie sprawą prostą. Trwałość niemożliwości będącej wynikiem okoliczności fizyczno-przyrodniczej daje się ocenić za pomocą doświadczenia życiowego, czy też w sposób empiryczny. Przy niemożliwości powodowanej przyczynami natury prawnej potrzebna będzie podstawowa wiedza z zakresu dziedziny prawa, z którą związany jest określony stan faktyczny.

Sytuacją zgoła odmienną i będącą jak się wydaje wyjątkiem od powołanej na początku rozważań zasady, że przemijająca niemożliwość świadczenia nie jest pojęciem techniczno-prawnym, jest taki stan faktyczny, w którym spełnienie świadczenia, wskutek zaistnienia przemijającej przeszkody, traci dla wierzyciela zupełnie na znaczeniu, a także sytuacja, w której realizacja świadczenia po ustalonym przez strony terminie jest sprzeczna z celem zobowiązania²⁵.

W opisanych wyżej przypadkach jest mowa o przemijającej niemożliwości świadczenia. Czyli gdy świadczenie wskutek opóźnienia traci dla wierzyciela swą doniosłość, a także, gdy ze względu na przekroczony termin spełnienia sprzeciwia się celowi zobowiązania, należy niemożliwość przemijającą traktować tak, jakby była ona trwała²⁶. Uzasadnienie takiego rozwiązania, szczególnego rodzaju wypadków przemijającej

niemożliwości świadczenia, wymaga odwołania się do przepisu art. 493 § 2 k.c. Przepis ten dotyczy częściowej niemożliwości świadczenia wzajemnego i przyznaje wierzycielowi uprawnienie do odstąpienia od umowy, jeżeli częściowe wykonanie nie miałoby dla drugiej strony znaczenia, ze względu na właściwości zobowiązania albo zamierzony przez stronę cel umowy.

Skoro więc ustawodawca przyznaje stronie umowy wzajemnej prawo do odstąpienia od umowy w przypadkach poruszonych wyżej, brak jest podstaw do tego, aby nie uznawać świadczenia za niemożliwe w rozumieniu przepisów ustawy i ze skutkami dla nich przewidzianymi, gdy na skutek przemijającej niemożliwości odpada gospodarczy i ekonomiczny cel świadczenia²⁷.

Podobny wniosek płynie z lektury art. 491 § 2 k.c. oraz art. 492 k.c. dotyczących zwłoki. Niemożliwość przemijająca w sytuacji, gdzie nie traktujemy jej jako niemożliwości trwałej, nie jest terminem techniczno-prawnym i powinna być rozpatrywana przez pryzmat przepisów o zwłocie i opóźnieniu. Podsumowując należy stwierdzić, że trwała niemożliwość świadczenia zachodzi wtedy, gdy świadczenie jest niewykonalne oraz brak jest przesłanek na to, że przeszkody będące przyczyną owej niemożliwości zostaną usunięte. Jako przypadki niemożliwości trwałej należy także traktować sytuacje, w których świadczenie spełnione po terminie jest dla strony stosunku zobowiązaniowego pozbawione znaczenia ze względu na zamierzony przez nią cel umowy.

1.5. Uprzednia i następcza niemożliwość świadczenia

Z niemożliwością pierwotną (uprzednią) mamy do czynienia zawsze wtedy, gdy świadczenie od samego początku nie jest możliwe do spełnienia. Ważne, aby stan niemożliwości istniał jeszcze przed powstaniem zobowiązania. W przeciwnym wypadku, jeżeli stan niemożliwości powstał już po momencie powstania zobowiązania, niemożliwość będzie miała charakter następczy. Tak więc kryterium, za pomocą którego należy wprowadzić rozgraniczenie między niemożliwością pierwotną i następczą jest chwila powstania zobowiązania. Warto nadmienić, że w zobowiązaniach ograniczonych warunkiem lub terminem, niemożliwość będzie mieć charakter następczy, jeżeli zajdzie już po powstaniu zobowiązania, ale jeszcze przed ziszczeniem się warunku lub nadejściem terminu.

Kwestię pierwotnej niemożliwości świadczenia reguluje art. 387 k.c. Przepis ten urzeczywistnia w polskim prawie rzymską maksymę *impossibillium nulla obligatio*, w myśl której nikogo nie można zobowiązać do czynienia tego, co niemożliwe²⁸. Zgodnie z powołanym wyżej artykułem umowa o świadczenie niemożliwe jest nieważna. Nieważność jednak nie jest jedynym skutkiem zawarcia umowy o świadczenie niemożliwe. Wynika z niej także skutek w postaci odpowiedzialności odszkodowawczej jednej strony wobec drugiej za to, że wiedząc o fakcie, iż świadczenie jest niemożliwe, nie wyprowadziła strony przeciwnej z błędu. Odpowiedzialność ograniczona jest do szkody, którą druga strona poniosła, ponieważ zawarła umowę nie wiedząc o niemożliwości świadczenia²⁹.

23 Zarówno opóźnienie, jak i zwłoka stanowi o niewykonaniu zobowiązania. Niewykonanie to ma jednak przejściowy, niedefinitywny charakter. Zwłoka jest kwalifikowaną postacią opóźnienia, ponieważ wynika z okoliczności, za które dłużnik odpowiada.

24 K. Kruczałak, *Niemożliwość świadczenia...*, op. cit., s. 26.

25 *Ibidem*, s. 27.

26 A. Ohanowicz, J. Górski, *Zarys prawa zobowiązań...*, op. cit.

27 K. Kruczałak, *Skutki niemożliwości świadczenia...*, op. cit., s. 27.

28 K. Kruczałak, *Skutki niemożliwości świadczenia...*, op. cit., s. 66 [za:] W. Czachórski, *Prawo zobowiązań w zarysie*, PWN, Warszawa 1968, s. 81 i n.

29 K. Kruczałak, *Skutki niemożliwości świadczenia...*, op. cit., s. 12.

Oddzielny problem stanowi odpowiedź na pytanie, czy uregulowanie art. 387 k.c. dotyczy wszystkich przypadków umów o świadczenie niemożliwe, czy też nie. Ściślej rzecz ujmując, czy skutki prawne wyrażone w tym przepisie dotyczą niemożliwości świadczenia zarówno w jej obiektywnym, jak i subiektywnym wydaniu, czy też zakres zastosowania przepisu ogranicza się do umów o świadczenie obiektywnie niemożliwe, a umowy, w których świadczenie jest niemożliwe subiektywnie, należy rozpatrywać pod kątem przepisów art. 471 k.c. i n.³⁰.

Stanowisko polskiej doktryny w tej kwestii jest klarowne, zgodnie z nim skutki prawne umowy o świadczenie niemożliwe zależne są od charakteru niemożliwości, jaką dotknięte jest świadczenie. Przepis art. 387 k.c. reguluje zaś tylko skutki umowy o świadczenie niemożliwe obiektywnie³¹. Skutki zaś umowy o świadczenie subiektywnie niemożliwe oceniać należy w odniesieniu do przepisów regulujących wykonanie zobowiązania i skutki jego niewykonania.

Pogląd ten jest jednak niezwykle trudny do udowodnienia zarówno na gruncie wykładni literalnej, jak i systemowej. Zgodnie z obowiązującą zasadą *lege non distinguente* można by nawet stwierdzić wbrew opinii doktryny, że przepis art. 387 k.c. dotyczy zarówno niemożliwości obiektywnej, jak i subiektywnej.

Pogląd, zgodnie z którym przepis art. 387 k.c. dotyczy tylko przypadków niemożliwości obiektywnej da się jednak uzasadnić względami bezpieczeństwa i pewności obrotu. Przyjęcie rozwiązania, że przepis art. 387 k.c. należałoby stosować do przypadków niemożliwości tak obiektywnej, jak subiektywnej,

niechybnie prowadziłoby do podważenia tej zasady. Każdorazowo bowiem w wypadku niemożliwości powstałej z przyczyn leżących po stronie samego zobowiązanego do świadczenia, umowa stawałaby się nieważna. Byłoby to o tyle krzywdzące dla wierzyciela, że prowadząc negocjacje, czy w inny sposób dążąc do zawarcia umowy, nie ma on w obowiązku każdorazowo sprawdzać czy strona przeciwna jest w stanie spełnić świadczenie, do którego się zobowiązuje, czy też nie.

Powszechnie przyjmuje się bowiem, że strony dążąc do zawarcia umowy zdają sobie sprawę ze swoich możliwości w kontekście spełnienia świadczeń. Gdyby jednak okazało się, że dłużnik celowo kluczy i mając świadomość subiektywnej niemożliwości doprowadza do zawarcia umowy, to odszkodowanie należne wierzycielowi powinno mieć wymiar pełny, a nie ograniczony do ujemnego interesu umowy, tak jak przewiduje to art. 387 § 2 k.c.

Należy zatem uznać ze względów słuszności, że zakres stosowania przepisu art. 387 k.c. ograniczony jest do tych przypadków, gdzie uprzednia niemożliwość świadczenia jednej ze stron ma charakter obiektywny. Należy też nadmienić, że w celu wyeliminowania trudności interpretacyjnych należałoby *de lege ferenda* postulować zmianę redakcyjną przepisu 387 k.c. w postaci wyraźnego dookreślenia, o jaką niemożliwość świadczenia chodzi. O zakwalifikowaniu niemożliwości jako następczej decyduje czas jej powstania. Następca niemożliwości świadczenia to taka, która nastąpiła po powstaniu stosunku zobowiązaniowego.

1.6. Dyspozytywny charakter przepisów o niemożliwości świadczenia

Przepisy prawa cywilnego można podzielić na obowiązujące bezwzględnie (*ius cogens*) oraz względnie obowiązujące (*ius dispositivum*). Trzecią kategorią znajdującą się niejako obok dychotomicznego tradycyjnie podziału, są przepisy o semiimperatywnym charakterze. Przepisy semiimperatywne w swoim założeniu mają chronić interesy jednej ze stron stosunku zobowiązaniowego w taki sposób, że wyznaczają granicę pewnego minimum owej ochrony. Po ustanowieniu normy przepisu semiimperatywnego można więc uchylić mocą woli stron jedynie wtedy, gdy zmiana ta dzieje się na korzyść strony objętej ochroną. Podział, o którym mowa, jest niezwykle istotny i prawnie doniosły. Normy *ius cogens* wyłączają swobodę kontraktową stron, przepisy semiimperatywne ograniczają ją w pewnym zakresie, zaś przepisy o dyspozytywnym charakterze nie delimitują tej zasady w ogóle. Co więcej, występowanie w k.c. tych ostatnich potwierdza istnienie zasady swobody umów³².

Odnosząc powyższe rozważania do kwestii przepisów normujących odpowiedzialność dłużnika za niemożliwość świadczenia należy stwierdzić, że jeżeli miałyby one charakter dyspozytywny, to strony w ramach przysługującej im autonomii mogłyby swobodnie rozszerzać i zawężać zakres owej odpowiedzialności. Mogłyby także taką odpowiedzialność wyłączyć oraz określić konsekwencje zmiany i likwidacji stosunku zobowiązaniowego, w którym jedno ze świadczeń stało się niemożliwe do spełnienia³³. Wątpliwości rozwiewa lektura przepisu art. 473 k.c.

30 *Ibidem*, s. 66.

31 *Ibidem*, s. 23 [za:] A. Ochanowicz, J. Górski, *Zarys prawa zobowiązań...*, op. cit., s. 86, W. Czachórski, *Prawo zobowiązań w zarysie...*, op. cit., s. 200.

32 K. Kruczałak, *Niemożliwość świadczenia...*, op. cit., s. 110.

33 *Ibidem*.

Zgodnie z par. 1 tego artykułu, strony mogą mocą zgodnych oświadczeń woli zaostriżyć odpowiedzialność dłużnika za niewykonanie lub nienależyte wykonanie zobowiązania przez rozszerzenie zakresu okoliczności, za które dłużnik tę odpowiedzialność ponosi. Dłużnik może np. przyjąć odpowiedzialność za szkodę wyrządzoną z przyczyn przez niego niezawinionych, przyjmując jako zasadę odpowiedzialności zasadę ryzyka³⁴. Tego typu umowa może działać także w drugą stronę i powodować złagodzenie odpowiedzialności dłużnika. Dłużnik może przykładowo zobowiązać się do ponoszenia odpowiedzialności tylko za winę umyślną, gdzie zgodnie z ogólną normą przepisu art. 471k.c. odpowiada także za niedbalstwo³⁵.

Przepis art. 473 § 2 wprowadza jednak dość istotne zastrzeżenie co do możliwości modyfikowania odpowiedzialności dłużnika na wypadek niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania. Czytamy w nim bowiem, że nieważne jest zastrzeżenie, iż dłużnik nie będzie odpowiedzialny za szkodę, którą może wyrządzić wierzycielowi umyślnie. Rozwiązanie to zdaje się stanowić owo minimum ustawowej ochrony jednej ze stron stosunku – w tym przypadku wierzyciela. Stanowi w związku z tym normę semiimperatywną. Zdaniem powoływanego już K. Kruczałaka jest jednak przede

wszystkim wyrazem ustawowej dezaprobaty wyjątkowo naganego zachowania się dłużnika, które miałyby polegać na umyślnym wyrządzeniu szkody³⁶. Idąc dalej za K. Kruczałakiem, przyjęcie odmiennego stanowiska klóciłoby się z funkcjami, jakie ma spełniać prawo cywilne w społeczeństwie, w szczególności z funkcją prewencyjno-wychowawczą.

1.7. Uwagi końcowe

Założeniem niniejszego artykułu było przedstawienie następcej niemożliwości świadczenia jako instytucji prawa cywilnego, zobrazowanie jej funkcjonowania w polskim prawie cywilnym, a także opisanie skutków prawnych, jakie ustawa wiąże z jej wystąpieniem. W odpowiednim zakresie opisane zostały także te instytucje poboczne, bez których przytoczenia temat nie mógł zostać wyczerpany. Jeżeli można stopniować prawną relewantność podziałów instytucji niemożliwości świadczenia na jej różne postaci, to wydaje się, że pierwsze miejsce powinien zająć podział na uprzednią i następczą niemożliwość, przeprowadzony na podstawie kryterium chwili powstania niemożliwości w stosunku do momentu powstania zobowiązania. Drugim niezwykle ważnym podziałem, przeprowadzanym już w obrębie niemożliwości następcej, jest podział na niemożliwość zawinioną przez dłużnika oraz taką, za którą on nie odpowiada.

Kluczowy charakter tych podziałów wyraża się w zgola odmiennych skutkach, jakie wywołują wyżej wymienione. Z uwagi na ograniczone ramy niniejszego artykułu, pominięte w całości zostało zagadnienie tzw. gospodarczej niemożliwości świadczenia. Dodatkowo przemawiał za tym fakt wprowadzenia do k.c. nowelą z 28 lipca 1990 r. generalnej klauzuli *rebus sic stantibus*, która niewątpliwie ograniczyła znaczenie tego pojęcia.

Obowiązujący stan prawny, normujący przedmiotowe zagadnienie jest niewątpliwie poprawny. Jednak wydaje się, że dla uzyskania bardziej klarownego obrazu instytucji następcej niemożliwości świadczenia w polskim prawie cywilnym wskazane byłoby dookreślenie dwóch kwestii. Po pierwsze, pomocna byłaby taka zmiana redakcyjna art. 493 k.c., z której jasno wynikałaby możliwość żądania zwrotu surogatów świadczenia od dłużnika.

Po drugie, ustawa powinna przewidywać, komu przysługuje nadwyżka wartości surogatów ponad faktyczny uszczerbek w majątku wierzyciela, powstały na skutek niewykonania zobowiązania z powodu niemożliwości świadczenia. Proponowane zmiany, na tle poczynionych w niniejszym opracowaniu rozważań, usprawniłyby funkcjonowanie przedmiotowej instytucji w obrocie prawnym.

34 W. Popiołek [w:] K. Pietrzykowski, *KC. Komentarz*, art. 473 Nb 1, Warszawa 2005.

35 W. Popiołek [w:] K. Pietrzykowski, *KC. Komentarz*, art. 473 Nb 3, Warszawa 2005.

36 K. Kruczałak, *Niemożliwość świadczenia...*, op. cit., s. 111.

Summary

Maciej Tuszyński

Impossibility of performance

The subject of this article is the institution of the Impossibility of performance. The article aims to comprehensively discuss the main issue and the accompanying legal effects. In this article will be describe all concepts and accompanying institutions whose omission would undercut the overall nature of the study.

Bibliografia

Pozycje książkowe

- Błahuta F., *Kodeks cywilny: komentarz*, t. 1, Warszawa 1972, s. 1172.
- Czachórski W., *Prawo zobowiązań w zarysie*, PWN, Warszawa 1968.
- Czachórski W., *Zobowiązania – zarys wykładu*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2007.
- Domański L., *Instytucje kodeksu zobowiązań, Część ogólna*, Warszawa 1936.
- Grzybowski S., *System prawa cywilnego, Prawo zobowiązań – część ogólna*, t. III – cz. 1, Zakład Narodowy im. Ossolińskich, Wrocław 1974.
- Kaliński M., *Szkoda na mieniu i jej naprawienie*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2008, s. 36.
- Kitłowski E., *Surogacja rzeczowa w prawie cywilnym*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1969.
- Klein A., *Ustawowe prawo odstąpienia od umowy wzajemnej*, Zakład Narodowy im. Ossolińskich, Wrocław 1964.
- Koch A., *Związek przyczynowy jako podstawa odpowiedzialności odszkodowawczej w prawie cywilnym*, PWN, Warszawa 1975, s. 130.
- Krucalak K., *Niemożliwość świadczenia w prawie zobowiązań*, Gdańsk 1981, s. 110.
- Krucalak K., *Skutki niemożliwości świadczenia według prawa cywilnego*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1983.
- Ohanowicz A., Górski J., *Zarys prawa zobowiązań*, PWN, Warszawa 1970.
- Pajor T., *Odpowiedzialność dłużnika za niewykonanie zobowiązania*, PWN, Warszawa 1982.
- Petraniuk J., *Odstąpienie od umowy w prawie cywilnym*, Towarzystwo Naukowe KUL, Lublin 2009, s. 74.
- Pietrzykowski K., *Kodeks cywilny – Komentarz*, t. II, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2005.
- Radwański Z., Olejniczak A., *Zobowiązania – część ogólna*, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa 2008.
- Wiśniewski T., *Komentarz do kodeksu cywilnego – Księga trzecia. Zobowiązania*, t. 1, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2006.

Orzecznictwo

- Uchwała pełnego składu Izby Cywilnej SN z 19 grudnia 1972 r., sygn. akt OSNCP 1973, nr 3, poz. 37, pkt 3.
- Wyrok SN z 29 czerwca 2005 r., sygn. akt V CK 105/2005, LexPolonica nr 1631149.
- Wyrok SN z 5 października 2006 r., sygn. akt IV CSK 157/2006, OSNC 2007/7-8, poz. 114.
- Wyrok SN z 15 maja 2007 r., sygn. akt V CSK 30/2007, LexPolonica nr 1765112.
- Wyrok SA w Katowicach z 3 lipca 2008 r., sygn. akt V ACa 199/2008, LexPolonica 2064146.

Czasopisma

- Lewaszkiwicz-Petrykowska B., *Niemożliwość świadczenia następcza*, „Studia Prawno-Ekonomiczne”, Łódź 1970, t. IV.
- Radwański Z., *Uwagi o zobowiązaniach trwałych na tle kodeksu cywilnego*, „Studia Cywilistyczne” 1969, t. XIII-XIV.
- Romanowski M., *Szkoda jako przesłanka odpowiedzialności kontraktowej domu maklerskiego*, „Monitor Prawniczy” 1998, nr 7.
- Sinkiewicz A., *Pojęcie i rodzaje szkody w polskim prawie cywilnym*, „Rejent” nr 2(82), luty 1998.
- Szpunar A., *Zakres obowiązku naprawienia szkody*, „Państwo i Prawo” 1960, nr 1, s. 30-31.
- Wiśniewski T., *Prawo zatrzymania w kodeksie cywilnym – część I*, „Przegląd Sądowy” 1999, nr 2, s. 28.



STOSOWANIE OBNIŻONEJ STAWKI PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH W WYSOKOŚCI 9%

Na skutek wejścia w życie 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 ustaw¹ (dalej: ustawa z 23 października 2018 r.) zmieniły się od 1 stycznia 2019 r. zasady opodatkowania dochodów według obniżonej stawki podatku. Mianowicie: 1) stawka ta uległa zmniejszeniu z dotychczasowych 15% do aktualnej wysokości 9%; 2) wprowadzono nieznanym dotychczasowym rozwiązaniom limit przychodów osiąganych w roku podatkowym, w którym podatnik stosuje obniżoną stawkę podatku; przekroczenie tego limitu powoduje konieczność stosowania podstawowej stawki w wysokości 19%; 3) wprowadzono wyłączenie stosowania obniżonej stawki podatku o charakterze przedmiotowym – nie stosuje się jej do opodatkowania przychodów (dochodów) z zysków kapitałowych.

1. Podatnicy podlegający opodatkowaniu według zasad ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych²

Analiza obowiązujących od 1 stycznia 2019 r. zasad stosowania obniżonej stawki opodatkowania dochodów uzyskiwanych przez podatników podlegających opodatkowaniu według u.p.d.o.p. wymaga w pierwszej kolejności wskazania na ustalony katalog podmiotów podlegających opodatkowaniu według tego aktu normatywnego. Obejmuje ona zatem:

- 1) osoby prawne oraz spółki kapitałowe w organizacji,
- 2) jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, z wyjątkiem przedsiębiorstw w spadku i spółek niemających osobowości prawnej, przy czym – mimo wyłączenia z zakresu opodatkowania spółek niemających osobowości prawnej – opodatkowanie według u.p.d.o.p. stosuje się również do: a) spółek komandytowo-akcyjnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium RP, b) spółek niemających osobowości prawnej, mających

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, podatnicy, przychody, dochód, podatek dochodowy od osób prawnych, stawka 9 proc., działalność gospodarcza, podatkowe grupy kapitałowe, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

¹ Dz.U. 2018 poz. 2159.

² Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. 2019 poz. 865, dalej u.p.d.o.p.).

siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego państwa są traktowane 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 w u.p.d.o.p. „podatkowymi grupami kapitałowymi” (dalej: PGK), spełniające wymagane przez u.p.d.o.p. warunki pozwalające na uznanie ich za takie grupy.

2. Preferencja podatkowa w postaci obniżonej stawki CIT

2.1. Obniżona stawka podatku w stanie prawnym obowiązującym do końca 2018 r.

Analizując kwestię obowiązujących od 1 stycznia 2019 r. zasad stosowania obniżonej stawki podatku dochodowego (aktualnie 9%), warto na wstępie poświęcić kilka zdań rozwiązaniom obowiązującym w latach poprzednich. Należy przypomnieć, że – poczynając od 1 stycznia 2017 r. – wprowadzono do porządku prawnego nowe, nieznanne uprzednio w u.p.d.o.p. rozwiązanie, które obok utrzymanej treści art. 19 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. podstawowej stawki opodatkowania dochodów w wysokości 19% podstawy opodatkowania dodało obniżoną stawkę podatku w wysokości 15% podstawy opodatkowania. Stosowanie tej niższej stawki podatku zostało jednak uzależnione od dochowania ustalonych warunków podmiotowych. Odpowiednio, w świetle obowiązującej do końca 2018 r. dyspozycji art. 19 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p., podatek dochodowy wynosił 15% podstawy opodatkowania w przypadku:

- 1) małych podatników oraz
- 2) podatników rozpoczynających działalność w roku podatkowym, w którym rozpoczęli działalność w rozumieniu regulacji u.p.d.o.p.

Warto jednocześnie przypomnieć, że regulacje u.p.d.o.p. w stanie prawnym obowiązującym do końca 2018 r. przewidywały katalog wyłączeń z zakresu stosowania obniżonej stawki tego podatku, wśród których szczególnie rozwiązania zostały przewidziane dla:

- 1) podmiotów restrukturyzowanych lub przekształcanych na ustalonych warunkach oraz
- 2) podatników, o których mowa w art. 1a u.p.d.o.p., tj. PGK.

2.2. Obniżona stawka podatku w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2019 r.

Regulacje ustawy z 23 października 2018 r., które weszły w życie 1 stycznia 2019 r., dokonały istotnych zmian w zakresie zasad stosowania obniżonej stawki podatku, o której mowa w treści art. 19 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. Omawiając te zmiany, w pierwszej kolejności należy przytoczyć treść znowelizowanej regulacji art. 19 ust. 1 u.p.d.o.p., która aktualnie ustala, że podatek, z zastrzeżeniem art. 21, 22, 24a, 25b, 24d i 24f u.p.d.o.p., wynosi:

- 1) 19% podstawy opodatkowania,
- 2) 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 polskich kwoty odpowiadającej równowartości 1 200 000 euro, przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez NBP

na pierwszy dzień roboczy roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1 000 zł.

Analizując wskazaną zmianę treści art. 19 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. należy zwrócić uwagę, że w jej aktualnej treści (obok innych istotnych zmian) nie ma odniesienia do podatników posiadających status małego podatnika w rozumieniu regulacji u.p.d.o.p. oraz podatników rozpoczynających działalność gospodarczą. W żaden sposób nie oznacza to jednak rozszerzenia podmiotowego zakresu stosowania obniżonej stawki podatku. Należy bowiem podkreślić, że w świetle dodanej regulacji art. 19 ust. 1d u.p.d.o.p. ustalono zasadę, iż podatnicy, o jakich mowa w art. 19 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p., stosują stawkę podatku, o której mowa w tym przepisie, jeżeli posiadają status małego podatnika. Z kolei dodana regulacja art. 19 ust. 1e u.p.d.o.p. wskazuje, iż warunek, o którym mowa w art. 19 ust. 1d u.p.d.o.p., nie dotyczy podatników rozpoczynających prowadzenie działalności, z zastrzeżeniem art. 19 ust. 1a i 1c u.p.d.o.p., w roku rozpoczęcia tej działalności.

Konsekwencją tej analizy stanowi zatem wniosek, w świetle którego z uwzględnieniem przewidzianych ograniczeń lub wyłączeń obniżona stawka podatku, o jakiej mowa w treści art. 19 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. (aktualnie w wysokości 9%), podobnie jak w latach poprzednich, może być stosowana wyłącznie przez podatników:

- 1) posiadających status małego podatnika albo
- 2) uznawanych za podatników rozpoczynających działalność gospodarczą.

Warto także dodać, że w aspekcie wymogów podmiotowych stosowania obniżonej stawki podatku, podobnie jak w latach poprzednich, bez zmian pozostawiono zasadę wyrażoną treścią art. 19 ust. 1b u.p.d.o.p., a zatem zasa-

dę wyłączenia stosowania obniżonej stawki podatku przez podatników szczególnych, jakimi są PGK. Ci podatnicy, bez względu na ewentualny posiadany status małego podatnika czy też podatnika rozpoczynającego działalność gospodarczą, nie mogą stosować stawki podatku wskazanej w art. 19 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. (aktualnie 9%).

3. Mały podatnik jako kwalifikacja uprawniająca do stosowania preferencji podatkowej

Skoro szczególna preferencja podatkowa, przejawiająca się ustaleniem preferencyjnej, obniżonej stawki podatku dochodowego, może być stosowana wyłącznie przez podatników spełniających szczegółowo wskazane warunki podmiotowe, to dla jej stosowania kluczowe staje się ustalenie dochowania przesłanek pozwalających na korzystanie z tego rozwiązania. Na pierwszy plan wysuwa się 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 pojęcie 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 polskich kwoty odpowiadającej równowartości 1 200 000 euro. Jednocześnie ta norma ustala metodologię pozwalającą na dokonanie przeliczenia wskazanej w niej 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 1 000 zł.

W konsekwencji, ustalając w 2019 r. (np. na rok podatkowy trwający od 1 stycznia 2019 r. do 31 grudnia 2019 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 2018 r. Wynosił on 4,2795 zł za 1 euro. Dlatego należy stwierdzić, że limit przychodu z poprzedniego roku podatkowego (wraz z kwotą należnego VAT), pozwalający na uznanie podatnika za małego podatnika na gruncie regulacji u.p.d.o.p., wynosi w 2019 r. $5\,135\,000\text{ zł}$ (co wynika z wyliczenia: $1\,200\,000 \times 4,2795$ – zaokrąglone do 1 000 zł).

4. Podatnik rozpoczynający działalność w roku podatkowym

Nieco trudniejsze wydaje się dokonanie kwalifikacji podatnika jako rozpoczynającego działalność, uprawnionego do stosowania 9% stawki podatku w roku rozpoczęcia tej działalności. O ile ta kwalifikacja pozornie nie powinna budzić większych wątpliwości, o tyle 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.

Dlatego stosowanie stawki podatku dochodowego w wysokości 9% w odniesieniu do podatników rozpoczynających działalność w roku podatkowym wymaga wyeliminowania istnienia, w odniesieniu do danego podatnika, któregośkolwiek z przypadków wskazanych w treści 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 (dalej: ZCP) 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, albo

5) 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, ZCP albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych polskich kwoty 10 000 euro przeliczonej według zasad szczegółowo wskazanych treścią art. 19 ust. 1a pkt 4 u.p.d.o.p.

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

W kontekście katalogu wyłączeń wskazanych w art. 19 ust. 1a u.p.d.o.p. konieczne jest zwrócenie uwagi, że o ile

przypadki wskazane w pkt. 1-4 stanowią rozwiązania znane już podatnikom z regulacji obowiązujących do końca 2018 r., o tyle pkt 5 (art. 19 ust. 1a pkt 5 u.p.d.o.p.) stanowi nowe rozwiązanie uzupełniające dotychczasowy katalog wyłączeń w zakresie stosowania obniżonej stawki podatku.

Przykład

W styczniu 2019 r. osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą dokonała przekształcenia swojego przedsiębiorstwa w spółkę z o.o. Jak przyjęto, rok podatkowy nowej spółki kapitałowej, powstałej w wyniku transformacji przedsiębiorstwa osoby fizycznej, będzie pokrywał się z rokiem kalendarzowym, przy czym pierwszy rok podatkowy tej spółki będzie, stosownie do treści art. 8 ust. 2 u.p.d.o.p., trwał do 31 grudnia 2019 r. Mimo że nowo powstała spółka faktycznie rozpoczyna działalność w 2019 r., to jednak, jako podatnik rozpoczynający działalność w roku podatkowym, nie może stosować obniżonej stawki podatku w wysokości 9% podstawy opodatkowania w roku podatkowym trwającym do końca 2019 r. Co więcej, w świetle obowiązujących w 2019 r. regulacji, ta spółka nie może stosować tej preferencyjnej stawki podatku również w kolejnym swoim roku podatkowym trwającym od 1 stycznia 2020 r. do 31 grudnia 2020 r. Obniżona stawka podatku będzie mogła być stosowana przez opisaną spółkę dopiero w roku podatkowym trwającym od 1 stycznia 2021 r., przy czym konieczne będzie uznanie, na podstawie przychodów ze sprzedaży z poprzedniego roku podatkowego (czyli 2020 r.), że spółka spełnia przesłanki, które pozwolą uznać ją za małego podatnika w rozumieniu art. 4a pkt 10 u.p.d.o.p.

Na marginesie należy zwrócić uwagę, iż stosownie do brzmienia art. 8 pkt 1

lit. a ustawy z 9 listopada 2018 r. o zmianie niektórych ustaw w celu wprowadzenia uproszczeń dla przedsiębiorców w prawie podatkowym i gospodarczym³, poczynając od 1 stycznia 2020 r. zmianie ulegnie ustalona treścią art. 4a pkt 10 u.p.d.o.p. definicja małego podatnika na gruncie regulacji u.p.d.o.p. Stosownie do wprowadzanej 1 stycznia 2020 r. zmiany art. 4a pkt 10 u.p.d.o.p. limit przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług) pozwalający na uznanie podatnika za małego podatnika zostanie podniesiony z obecnej wartości 1 200 000 euro do 2 000 000 euro.

5. Dodatkowe wyłączenie dla podmiotów dzielonych lub wnoszących wkłady

Analizując aspekt podmiotowy zmian w zakresie stosowania obniżonej stawki podatku na gruncie regulacji u.p.d.o.p., zasadne staje się zwrócenie uwagi na wprowadzone od 1 stycznia 2019 r. (przez ustawę z 23 października 2018 r.) dodatkowe wyłączenia z zakresu stosowania tego preferencyjnego rozwiązania. Zgodnie z wprowadzonymi rozwiązaniami, zawartymi w art. 19 ust. 1c u.p.d.o.p., obniżonej stawki podatku, o której mowa w treści art. 19 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p., nie stosuje się do:

- 1) spółki dzielonej;
- 2) 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 polskich 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 1 000 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 innych podatników, jeżeli ten podatnik posiadał udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników

– w roku podatkowym, w którym dokonano podziału albo wniesiono wkład, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym.

W efekcie powyższych regulacji należy zauważyć, że prowadzą one do wyłączenia stosowania obniżonej stawki podatku przez tych podatników, którzy dokonali objętych art. 19 ust. 1c u.p.d.o.p. działań o charakterze restrukturyzacyjnym. Na taką kwalifikację wskazano także na etapie prac legislacyjnych, gdzie w uzasadnieniu do projektu ustawy z 23 października 2018 r., w zakresie projektowanej regulacji art. 19 ust. 1c wskazano: „Zmiana dot. dodania ust. 1c polega na wyłączeniu możliwości stosowania niższej stawki podatku CIT przez podatnika, który dokona określonych działań restrukturyzacyjnych, tj. podziału spółki albo wniesienia tytułem wkładu do innego podmiotu, w tym na poczet kapitału uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo, ZCP albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty co najmniej 10 000 euro lub składniki majątku uzyskane przez podatnika w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli podatnik posiadał udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników”. Kluczowe w tym zakresie jest podkreślenie, że wy-

³ Dz.U. 2018 poz. 2244.

łączenie, o którym mowa w treści art. 19 ust. 1c u.p.d.o.p., obejmuje dwa lata podatkowe podatnika dokonującego wskazanych tą normą zabiegów restrukturyzacyjnych. Mianowicie obejmuje ono zarówno rok podatkowy, w którym dokonano czynności objętej dyspozycją art. 19 ust. 1c u.p.d.o.p., jak i rok podatkowy bezpośrednio po nim następujący.

6. Utrata prawa do obniżonej stawki CIT w trakcie roku podatkowego

Doniosłą zmianę w zakresie stosowania regulacji art. 19 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p., a zatem stosowania opodatkowania z wykorzystaniem obniżonej stawki podatku, stanowi wprowadzenie do tej regulacji limitu przychodów osiąganych w trakcie roku podatkowego, w którym podatnik stosuje obniżoną stawkę podatku. Przekroczenie tego limitu prowadzi do utraty prawa do stosowania obniżonej stawki podatku. Odpowiednio literalne brzmienie znowelizowanej (na mocy ustawy z 23 października 2018 r.) regulacji art. 19 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. wskazuje na dopuszczalność stosowania obniżonej, czyli 9%, stawki podatku przez podatników, u których przychody osiągnięte w roku podatkowym nie przekroczyły wyrażonej w złotych polskich kwoty odpowiadającej równowartości 1 200 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez NBP na pierwszy dzień roboczy roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1 000 zł.

Konsekwencją tej zmiany stanowi zatem konieczność wieloetapowej analizy dochowania warunków stosowania obniżonej stawki podatku przez podatników, którzy aktualnie muszą:

1) dokonywać analizy wstępnej warunków stosowania w roku podatkowym obniżonej stawki podatku, która będzie obejmowała konieczność ustalenia, czy podatnik w danym roku spełnia kryte-

ria jego kwalifikacji jako mały podatnik w obszarze u.p.d.o.p. albo podatnik rozpoczynający w roku podatkowym prowadzenie działalności z uwzględnieniem ewentualnych wyłączeń dla stosowania stawki podatku, o której mowa w art. 19 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p., oraz

2) dokonywać bieżącej analizy wartości przychodów osiąganych w roku podatkowym, dla którego wstępnie ustalono zasadność stosowania obniżonej stawki podatku pod względem rozpoznania utraty prawa do stosowania tej stawki podatku w trakcie roku podatkowego.

Należy zwrócić uwagę, że to rozwiązanie stanowi nowy, w stosunku do poprzednich lat, mechanizm stosowania obniżonej stawki podatku, który *de facto* prowadzi do zawężenia kręgu podmiotów, jakie będą mogły korzystać z tej stawki. W poprzednim stanie prawnym, w sytuacji gdy przykładowo podatnik na progu roku podatkowego spełniał warunki jego kwalifikacji jako mały podatnik w rozumieniu art. 4a pkt 10 u.p.d.o.p., przy braku istnienia sytuacji szczególnych (wyłączających stosowanie obniżonej stawki podatku) stawkę podatku, o której mowa w art. 19 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p., stosował przez cały rok podatkowy, niezależnie od wartości osiągniętych w tym roku przychodów.

Aktualnie, na skutek dokonanej nowelizacji (na mocy ustawy z 23 października 2018 r.), wstępne ustalenie dochowania warunków stosowania obniżonej stawki podatku na etapie rozpoczynającego się roku podatkowego nie pozwala na stwierdzenie, że ta stawka będzie właściwa dla tego roku podatkowego, ponieważ przekroczenie limitu wartości przychodów, określonego w art. 19 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p., prowadzi w sposób jednoznaczny do opodatkowania

dochodów osiągniętych przez podatnika w roku podatkowym według stawki podstawowej, a zatem stawki wskazanej w art. 19 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p., tj. w wysokości 19%.

W aspekcie ustalenia limitu przychodów osiąganych w roku podatkowym, jako przesłanki utraty stosowania obniżonej stawki podatku, należy zwrócić uwagę, że literalne brzmienie znowelizowanej regulacji art. 19 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. wskazuje na przychody osiągnięte przez podatnika w roku podatkowym. W związku z tym ten limit należy określać w odniesieniu do ogółu osiąganych przychodów, bez ich podziału na źródła przychodów, mimo że opodatkowanie obniżoną stawką podatku nie znajduje zastosowania do opodatkowania dochodów (przychodów) z zysków kapitałowych. Trzeba podkreślić, że w zakresie opodatkowania dochodów osiąganych przez podatników CIT utrata w trakcie roku podatkowego prawa do stosowania obniżonej stawki podatku prowadzi do konieczności opodatkowania całości dochodów podatnika osiągniętych w tym roku podatkowym według stawki podstawowej. W związku z tym należy zwrócić uwagę na korespondujące z treścią nowelizacji art. 19 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. zmiany w zakresie zasad odpłacania zaliczek na podatek dochodowy w trakcie roku podatkowego.

Stosownie do dodanych regulacji (na mocy ustawy z 23 października 2018 r.) art. 25 ust. 1f i 1g u.p.d.o.p.:

1) z zastrzeżeniem art. 25 ust. 1g u.p.d.o.p. przy obliczaniu zaliczek miesięcznych i kwartalnych nie stosuje się stawki podatku określonej w art. 19 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. (art. 25 ust. 1f u.p.d.o.p.);

2) podatnicy rozpoczynający działalność, z zastrzeżeniem art. 19 ust. 1a u.p.d.o.p., w pierwszym roku podatkowym oraz mali podatnicy, z zastrzeżeniem art. 19

ust. 1c u.p.d.o.p., mogą obliczać zaliczki przy zastosowaniu stawki podatku określonej w art. 19 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. za miesiące lub kwartały, w których ich przychody osiągnięte od początku roku podatkowego nie przekroczyły wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1 200 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez NBP na pierwszy dzień roboczy roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1 000 zł. Począwszy od następnego miesiąca lub kwartału, podatnicy są obowiązani do stosowania stawki podatku, o której mowa w art. 19 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. (art. 25 ust. 1g u.p.d.o.p.).

Przykład

ABC spółka z o.o., której rok podatkowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym, ustaliła, że na dzień 1 stycznia 2019 r. spełnia kryteria do zakwalifikowania jej jako małego podatnika w rozumieniu regulacji art. 4a pkt 10 u.p.d.o.p. Przy braku istnienia przesłanki wyłączającej zasadność stosowania w roku podatkowym rozpoczynającym się od 1 stycznia 2019 r. obniżonej stawki podatku spółka ustaliła, że w tym roku podatkowym jej dochody (z wyłączeniem dochodów z zysków kapitałowych) będą opodatkowane według stawki podatku w wysokości 9%, zgodnie z art. 19 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. W efekcie spółka podjęła decyzję o opłacaniu zaliczek na podatek dochodowy według stawki wskazanej w treści art. 19 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. W kwietniu 2019 r. wartość przychodów spółki osiągniętych w roku podatkowym trwającym od 1 stycznia 2019 r. do 31 grudnia 2019 r. przekroczyła limit wskazany treścią art. 19 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p., tj. w przeliczeniu na złote polskie wartość 5 135 000 zł. Spółka opłaca zaliczki na podatek dochodowy miesięcznie.

Zatem, stosownie do treści art. 25 ust. 1g u.p.d.o.p., poczynając od kwietnia 2019 r., wskazana spółka będzie obowiązana do płacenia zaliczek na podatek dochodowy

według stawki wskazanej w treści art. 19 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. Nie ma natomiast obowiązku wstecznego dokonywania korekty zaliczek opłacanych przez spółkę za poprzednie miesiące, tj. za miesiące od stycznia do marca 2019 r., z zastosowaniem stawki podatku w wysokości 9%. Należy zwrócić uwagę, że stosownie do treści art. 25 ust. 1 u.p.d.o.p. (odpowiednio art. 25 ust. 1b u.p.d.o.p. w odniesieniu do zaliczek kwartalnych) zaliczki na podatek dochodowy oblicza się w wysokości różnicy pomiędzy podatkiem należnym od dochodu osiągniętego od początku roku podatkowego a sumą zaliczek należnych za poprzednie miesiące. Tym samym obliczona za kwiecień 2019 r. zaliczka na podatek dochodowy w opisanym przypadku uwzględni opodatkowanie osiągniętych dochodów podatnika od początku roku według stawki w wysokości 19%.

7. Wyłączenie opodatkowania dochodów z zysków kapitałowych

Rozpatrując zagadnienie stosowania obniżonej stawki podatku w kontekście zmian w zakresie tej instytucji, które weszły w życie 1 stycznia 2019 r. na mocy ustawy z 23 października 2018 r., należy zauważyć, że z zakresu opodatkowania stawką podatku wskazaną w treści art. 19 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. (czyli stawką w wysokości 9%) wyłączono przychody (dochody) z zysków kapitałowych. Konsekwencją powyższego wyłączenia o charakterze przedmiotowym stanowi zatem brak możliwości stosowania stawki podatku w wysokości 9% dla opodatkowania dochodów osiąganych ze źródła przychodów wskazanego w treści art. 7b u.p.d.o.p.

8. Wyłączenie dla podatników przekształconych przed 1 stycznia 2019 r.

Analiza dochowania warunków skutkujących stosowaniem przez podatnika

stawki podatku, o której mowa w treści art. 1 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p., według zasad wprowadzonych do tej regulacji 1 stycznia 2019 r. na mocy ustawy z 23 października 2018 r., musi obejmować także znajdujące się poza obszarem regulacji u.p.d.o.p. przepisy ustawy z 23 października 2018 r., mające charakter przejściowy. Ustawodawca przewidział w tym zakresie katalog szczególnych rozwiązań o charakterze przejściowym, związanych z zaistnieniem przed dniem wejścia w życie znowelizowanych regulacji, tj. przed 1 stycznia 2019 r., działań o charakterze restrukturyzacyjnym. Stosownie do treści art. 11 ustawy z 23 października 2018 r., podatnicy utworzeni w okresie od dnia wejścia w życie niniejszego przepisu (art. 11 ustawy z 23 października 2018 r.), a przed dniem wejścia w życie tej ustawy:

- 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, ZCP albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych polskich kwoty 10 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez NBP na 1 października 2018 r., w zaokrągleniu do 1 000 zł, przy czym wartość tych składników oblicza się, stosując odpowiednio przepisy art. 14 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, albo

5) 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, ZCP albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych polskich kwoty 10 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez NBP na 1 października 2018 r., w zaokrągleniu do 1 000 zł, przy czym wartość tych składników oblicza się, stosując odpowiednio przepisy art. 14 u.p.d.o.p.

– stosują w roku podatkowym rozpoczętym po 31 grudnia 2018 r. przepis art. 19 ust. 1 u.p.d.o.p. w brzmieniu dotychczasowym.

(...) W kontekście przytoczonych regulacji art. 11 i 12 ustawy z 23 października 2018 r. należy zauważyć, że katalog przypadków restrukturyzacyjnych objętych tymi regulacjami o charakterze przejściowym stanowi odzwierciedlenie przypadków ustalonych w art. 19 ust. 1a i 1c u.p.d.o.p. w brzmieniu nadanym treścią ustawy z 23 października 2018 r. Trzeba jednak zwrócić uwagę, że o ile ustawa z 23 października 2018 r. weszła w życie 1 stycznia 2019 r., o tyle jej regulacje art. 11 i 12 zaczęły obowiązywać 20 listopada 2018 r. (stosownie do treści art. 17 u.p.d.o.p., tj. z dniem następującym po dniu ogłoszenia ustawy z 23 październi-

ka 2018 r.). Dlatego rozwiązania o charakterze przejściowym odnoszące się do przypadków wskazanych odpowiednio w treści art. 11 i 12 ustawy z 23 października 2018 r. znajdują zastosowanie, o ile okoliczności objęte zakresem tych norm zaistniały w okresie od 20 listopada 2018 r. do 31 grudnia 2018 r., jeszcze przed dokonaniem zmian w zakresie stosowania obniżonej stawki podatku, które weszły w życie 1 stycznia 2019 r. W ich efekcie podatnicy objęci zakresem regulacji art. 11 i 12 ustawy z 23 października 2018 r. – przy zachowaniu pozostałych, wymaganych w tym zakresie warunków (m.in. posiadania statusu małego podatnika) – obniżoną stawkę podatku w wysokości 9% będą mogli stosować dopiero od roku podatkowego następującego po roku podatkowym, który rozpocznie się po 31 grudnia 2018 r.

Przykład

W dniu 20 grudnia 2018 r. ABC spółka z o.o. dokonała czynności objętej regulacją art. 12 ustawy z 23 października 2018 r. (wniosła do innego podmiotu tytułem wkładu ZCP o wartości 1 000 000 zł). Rok podatkowy ABC spółki z o.o. jest tożsamy z rokiem kalendarzowym. W konsekwencji zaistniałej sytuacji należy stwierdzić, że wskazana spółka, zgodnie z art. 12 ustawy z 23 października 2018 r., w związku z dokonaniem 20 grudnia 2018 r. czynności objętej zakresem tej regulacji, nie może stosować stawki podatku w wysokości 9% w roku podatkowym rozpoczynającym się po 31 grudnia 2018 r., a zatem w przypadku wskazanej spółki w roku podatkowym, który będzie trwał od 1 stycznia 2019 r. do 31 grudnia 2019 r. Obniżoną stawkę podatku w wysokości 9% wskazana spółka będzie mogła stosować dopiero od roku podatkowego rozpoczynającego się od 1 stycznia 2020 r., oczywiście przy zachowaniu obowiązujących w tym zakresie warunków.

9. Rok podatkowy a stawka podatku w wysokości 9%

Omawiając zagadnienie opodatkowania dochodów osiąganych przez podatnika podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie preferencyjnej stawki podatku, należy także zwrócić uwagę na kwestię związaną z materią ustalania roku podatkowego. Jak wcześniej zauważono, stosownie do brzmienia 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 – wówczas rokiem podatkowym staje się okres kolejnych dwunastu miesięcy kalendarzowych.

W konsekwencji konieczne staje się zwrócenie uwagi na regulację art. 13 ustawy z 23 października 2018 r. Zgodnie z tym przepisem podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, których rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy i rozpoczął się przed 1 stycznia 2019 r., a zakończy po 31 grudnia 2018 r., stosują do końca przyjętego przez siebie roku podatkowego przepisy u.p.d.o.p. w brzmieniu dotychczasowym. W następstwie tej regulacji należy zatem stwierdzić, że w przypadku podatników u.p.d.o.p., u których rok podatkowy nie jest tożsamy z rokiem kalendarzowym, a na 1 stycznia 2019 r. znajdują się w trakcie biegu roku podatkowego, którzy rozpoczęli się przed 1 stycznia 2019 r., a zakończy po 31 grudnia 2018 r., do końca tego roku podatkowego ci podatnicy będą stosować regulacje w zakresie obniżonej stawki podatku dochodowe-

go obowiązujące do 31 grudnia 2018 r. Nowe rozwiązania, a zatem stawkę podatkową w wysokości 9%, tacy podatnicy będą mogli stosować dopiero od pierwszego roku podatkowego, który rozpocznie się po 1 stycznia 2019 r., przy zachowaniu znowelizowanych w tym zakresie warunków.

10. Podatkowe grupy kapitałowe wyłączone z obniżonej stawki podatku

Zgodnie z brzmieniem art. 19 ust. 1b u.p.d.o.p., regulacji wskazanej w treści

art. 19 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. nie stosuje się w odniesieniu do PGK. To wyłączenie ma charakter bezwarunkowy, co oznacza, iż PGK, kwalifikowane jako podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, nie mogą stosować obniżonej stawki podatku, wskazanej w treści art. 19 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p., bez względu na fakt dochowania warunków pozwalających innym podatnikom na stosowanie tej preferencji podatkowej. Stąd w aspekcie stosowania obniżonej stawki podatku, przewidzianej w art. 19 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p., konieczne staje się wskazanie na szczególny status podat-

nika, jakim jest PGK. Mianowicie w świetle dyspozycji 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. Dla dokonania kwalifikacji grupy kapitałowej jako podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, a w konsekwencji wykluczenia stosowania obniżonej stawki podatku, kluczowe staje się wskazanie na warunki (określone w art. 1a u.p.d.o.p.) pozwalające na uznanie związku kapitałowego spółek kapitałowych za grupę kapitałową.



Artykuł pochodzi z książki „Podatkowe i bilansowe zamknięcie roku 2019” pod red. prof. nadzw. dr. hab. Artura Hołdy, wydanej przez Wydawnictwo C.H. Beck w 2019 r.; <https://www.ksiegarnia.beck.pl/18745-podatkowe-i-bilansowe-zamkniecie-roku-2019-artur-holda>.

Podatkowe i bilansowe zamknięcie roku 2019

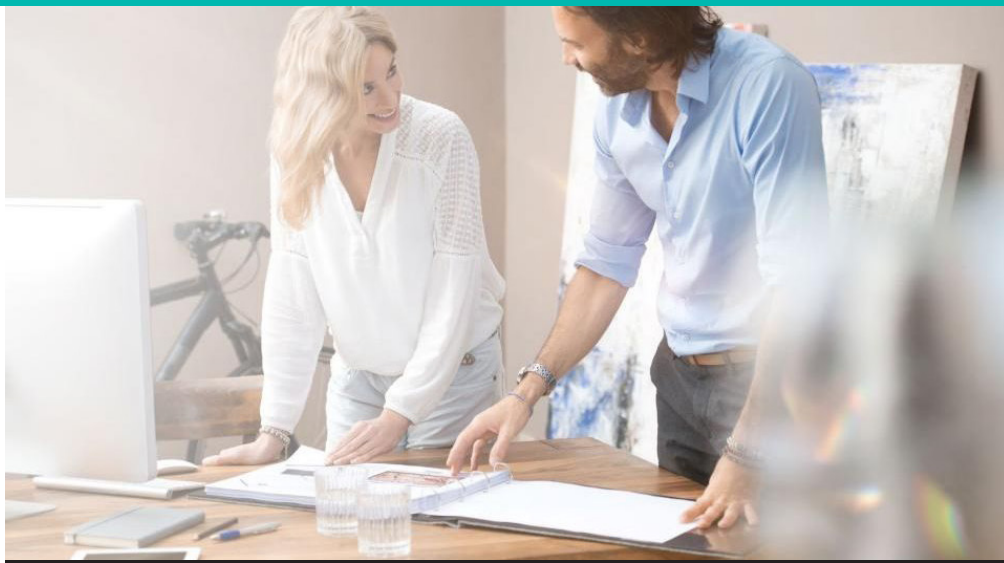
Red.: prof. nadzw. dr hab. Artur Hołda

Publikacja, która uwzględnia liczne zmiany podatkowe z 2019 r.



Dzięki tej książce dowiedzą się Państwo m.in.:

- jak sporządzić i przekazać sprawozdanie finansowe w wersji elektronicznej,
- jak wypełnić obowiązki dokumentacyjne zakresie cen transferowych oraz schematów podatkowych,
- jakie są nowe zasady rozpoznawania kosztów i przychodów podatkowych w związku z wykorzystywaniem samochodów osobowych,
- w jakich sytuacjach możemy skorzystać z ulgi IP Box oraz ulgi na badania i rozwój,
- jakie są zasady zwolnień z podatku u źródła i jak stosować umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania,
- co od 1.1.2020 r. zmieni się w zakresie ulgi na złe długi (zarówno w VAT jak i CIT),
- jak obliczyć zaliczkę na podatek dochodowy od wynagrodzenia pracownika po obniżeniu stawki PIT od 1.10.2019 r.
- jak prawidłowo sporządzić JPK przekazywane organom podatkowym na żądanie.



Mariusz Pogoński

Doradca podatkowy. Absolwent Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku.

Słowa kluczowe: podatki, koszty, przychody, wyłączenie, praca, podatnik, małżonek, dzieci, podatek dochodowy od osób fizycznych, spółka osobowa, wspólnik, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

WARTOŚĆ PRACY PODATNIKA ORAZ JEGO MAŁŻONKA I DZIECI

W katalogu wyłączeń z kosztów uzyskania przychodów przewidziano wyłączenie dla wartości pracy podatnika, jego małżonka oraz małoletnich dzieci¹ (a ponadto małżonka i małoletnich dzieci wspólnika spółki osobowej). Ograniczenie to wynika z art. 23 ust. 1 pkt 10 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych² (dalej u.p.d.o.f.) oraz z art. 16 ust. 1 pkt 13c ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych³ (dalej u.p.d.o.p.). Warto zauważyć, że począwszy od 1 stycznia 2019 r. regulacja ta uległa istotnej zmianie. Mianowicie całkowite wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów w stosunku do wartości pracy małżonka podatnika oraz jego małoletnich dzieci (jak również małżonka i małoletnich dzieci wspólnika spółki osobowej) zastąpiono ograniczeniem częściowym. To oznacza odwrócenie dotychczasowej zasady, tj. w obecnym stanie prawnym przepisy podatkowe pozwalają na zaliczenie do kosztów podatkowych kosztów zatrudnienia najbliższych podatnika, ale pod warunkiem, że zatrudnienie to odbywa się na podstawie stosunków prawnych określonych w przepisach.

1. Wartość pracy własnej podatnika

Co do zasady kosztem uzyskania przychodów są wydatki w znaczeniu ekonomicznym, sfinansowane z majątku podatnika. Zatem wydatek powinien być poniesiony na rzecz innego podmiotu niż samego podatnika,

zamierzającego uwzględnić ten wydatek w swoim rachunku podatkowym. Wartość pracy samego podatnika nie spełnia definicji wydatku, gdyż nie jest to wydatek „poniesiony” na rzecz kogoś innego. Ponadto nie jest to koszt innego rodzaju niż faktycznie ponie-

¹ W myśl art. 10 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. 2019 poz. 1145) pełnoletni jest ten, kto ukończył 18 lat. Pełnoletniość można także osiągnąć przez małżeństwo (zasadniczo dotyczy to tylko kobiet, które za zgodą sądu – zgodnie z art. 10 ustawy Kodeks rodzinny i opiekuńczy (t.j. Dz.U. 2019 poz. 2086) – mogą zawrzeć małżeństwo po ukończeniu lat 16).

² T.j. Dz.U. 2019 poz. 1387 ze zm.

³ T.j. Dz.U. 2019 poz. 865.

siony, w stosunku do którego przepisy podatkowe przewidywałyby możliwość ich uwzględnienia w rachunku podatkowym. Dlatego też podatnik będący osobą fizyczną nie może „wycenić” swojej pracy, jaką wkłada w prowadzenie przedsiębiorstwa, i uwzględnić wartości tej pracy w kosztach uzyskania przychodów z prowadzonej działalności gospodarczej. Nie może także sam sobie wypłacać wynagrodzenia za pracę, gdyż nie może zawrzeć umowy sam ze sobą.

Dla uniknięcia wątpliwości ustawodawca uregulował tę kwestię wprost w art. 23 ust. 1 pkt 10 u.p.d.o.f. Z treści tego przepisu wynika jednoznaczny zakaz uwzględniania w kosztach uzyskania przychodów wartości pracy własnej podatnika. Celem tej regulacji jest wyeliminowanie sytuacji, w której koszty podatkowe byłyby ustalane przez podatników w sposób wysoce subiektywny i tym samym uprawdopodobniający jego oddalenie od realnych kosztów danej pracy. Założono bowiem, że zakup danej usługi od podmiotu zewnętrznego (np. koszt pracy w formie wynagrodzenia za pracę świadczoną przez niespokrewnione osoby czy też koszt usług świadczonych przez innych przedsiębiorców) jest ustalany na rynkowych warunkach obowiązujących w danej miejscowości i przy panujących tam realiach, a więc w sposób, który da się zweryfikować pod względem rynkowości. Gdyby natomiast pozostawić podatnikom możliwość zaliczania pracy własnej do kosztów podatkowych, istniałoby ryzyko, że wysokość tych kosztów byłaby ustalana zbyt swobodnie, w sposób uniemożliwiający organom podatkowym weryfikację realności tych kosztów.

Mimo że ustawodawca złagodził od 1 stycznia 2019 r. regulacje odnoszące się do kosztów zatrudnienia małżon-

ka podatnika i jego małoletnich dzieci, to jednak nie zdecydował się na zmianę w stosunku do wartości pracy samego podatnika. Zatem również obecnie wartość pracy samego podatnika nie może stanowić kosztu podatkowego. W wyroku z 10 stycznia 2019 r.⁴ NSA potwierdził, że zakaz uwzględniania w kosztach uzyskania przychodów wartości pracy własnej dotyczy również sytuacji, gdy koszt tej pracy jest pokrywany z dotacji otrzymanej przez podatnika prowadzącego działalność gospodarczą i jednocześnie mającego w niej określoną funkcję zawodową (dyrektora przedszkola).

2. Wartość pracy własnej podatnika jako współnika spółki osobowej

Ograniczenie możliwości zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wartości pracy własnej podatnika prowadzącego indywidualną działalność gospodarczą, choć może wydawać się niesprawiedliwe dla samych podatników, to jednak nie budzi szczególnych wątpliwości interpretacyjnych. Pewne pytania mogą natomiast pojawić się w sytuacji prowadzenia działalności gospodarczej w formie spółki osobowej. Należy w tym miejscu przypomnieć, że zgodnie z art. 8 ust. 2 u.p.d.o.f. koszty uzyskania przychodów oraz wydatki niestanowiące kosztów uzyskania przychodów w spółce niebędącej osobą prawną u każdego podatnika określa się proporcjonalnie do jego prawa do udziału w zysku.

Analogiczna zasada wynika z art. 5 ust. 2 u.p.d.o.p. w odniesieniu do współników spółek osobowych będących osobami prawnymi. Oznacza to, że poniesione określone koszty dla korzyści spółki osobowej, o ile spełniają definicję podatkowych kosztów uzyskania przychodów, stają się kosztami uzyskania przychodów z działalności gospodarczej prowa-

dzonej przez każdego ze współników tej spółki, odpowiednio w podatku dochodowym od osób prawnych (gdy współnik jest osobą prawną) oraz podatku dochodowym od osób fizycznych (gdy współnik jest osobą fizyczną). Wynika to z tego, że uczestnictwo każdego ze współników w spółce osobowej uważa się za formę prowadzenia działalności gospodarczej, z której każdy ze współników rozlicza się indywidualnie, niezależnie od pozostałych współników tej spółki, a według wspomnianych przepisów art. 8 ust. 1 u.p.d.o.f. oraz art. 5 ust. 2 u.p.d.o.p. należy taki koszt przyporządkować do poszczególnych współników.

O ile jasne jest, że dany współnik będący osobą fizyczną nie może zaliczyć do swoich kosztów uzyskania przychodów kosztów własnej pracy w spółce osobowej, o tyle powstaje pytanie, czy koszt pracy własnej tego współnika może zostać uwzględniony jako koszty uzyskania przychodów pozostałych współników tej spółki. Jedynie w odniesieniu do współnika będącego osobą prawną istnieje jednoznaczna regulacja stanowiąca, że taki koszt nie może zostać zaliczony do kosztów uzyskania przychodów tej osoby prawnej. Wynika to bowiem wprost z art. 16 ust. 1 pkt 13c u.p.d.o.p., który odnosi się do wartości pracy własnej współnika będącego osobą fizyczną w spółce osobowej.

Jednak żaden przepis u.p.d.o.f. nie wyklucza wprost – w stosunku do współników będących osobami fizycznymi – możliwości zaliczenia do ich kosztów uzyskania przychodów wartości pracy własnej innego współnika, będącego osobą fizyczną. W związku z brakiem takiego zakazu należy uznać, że istnieje możliwość, aby taki koszt stanowił kosz-

⁴ Sygn. akt II FSK 981/18, Legalis.

ty uzyskania przychodów pozostałych wspólników będących osobami fizycznymi na ogólnych zasadach. Warunkiem zaliczenia takiego kosztu jest jedynie to, aby istniała podstawa prawna, na mocy której dochodzi do zapłaty za czynności wykonywane przez takiego wspólnika. Takie stanowisko wynika np. z interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 14 grudnia 2018 r.⁵

Od relacji między wspólnikiem a jej spółką, w której wspólnik wykonuje określone czynności na podstawie umowy o pracę bądź umowy cywilnoprawnej, należy odróżnić sytuację, gdy wspólnik występuje w relacji jako podmiot prowadzący odrębną działalność gospodarczą. Żaden przepis podatkowy nie wyłącza z kosztów podatkowych spółki osobowej kosztów wynikających z dokonania zapłaty takiemu wspólnikowi (jako odrębnemu przedsiębiorcy) z tytułu wykonanych usług. W konsekwencji koszty spółki z tytułu zapłaty takiemu wspólnikowi wynagrodzenia za usługi będą stanowić koszty uzyskania przychodów wszystkich wspólników tej spółki (będących zarówno osobami fizycznymi, jak i osobami prawnymi) w proporcji do udziału, w jakim każdy z nich partycypuje w zyskach tej spółki, w tym również tego wspólnika, który te usługi wykonuje. Takie stanowisko potwierdza szereg interpretacji podatkowych.

Interpretacja podatkowa Dyrektora KIS z 6 listopada 2018 r.⁶

Należy zauważyć, że w sytuacji, gdy wspólnik spółki komandytowej świadczy usługi dla tej spółki, jako odrębny podmiot prowadzący działalność gospodarczą na własny rachunek, to transakcje zawierane z tą spółką następują na podstawie

stosunku prawnego łączącego dwa odrębne podmioty gospodarcze. Przepisy u.p.d.o.f. nie przewidują ograniczenia w zakresie możliwości zawierania umów między odrębnymi podmiotami gospodarczymi, w których ta sama osoba fizyczna prowadząca indywidualną działalność gospodarczą świadczy usługi na rzecz spółki komandytowej, w której jest również wspólnikiem. Sam fakt, że wspólnikiem spółki komandytowej jest ta sama osoba, która świadczy usługi na rzecz spółki, nie stanowi przeszkody do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wspólników spółki komandytowej wydatków na nabycie usług od wspólnika, świadczonych przez niego w ramach prowadzonej odrębnie indywidualnej działalności gospodarczej.

W rozpatrywanej sprawie świadczenie przez Wnioskodawczynię usług nastąpi na podstawie stosunku prawnego (umowy cywilnoprawnej) łączącego dwa odrębne podmioty gospodarcze – Wnioskodawczynię (jako osobę prowadzącą indywidualną działalność gospodarczą) oraz Spółkę. Dlatego też wykonywanie usług w ramach prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej nie może być uznane za pracę własną w rozumieniu przepisu art. 23 ust. 1 pkt 10 u.p.d.o.f.

Analogiczne podejście wynika np. z interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 10 maja 2019 r.⁷. Przedstawione stanowisko wynika z tego, że za wartość „pracy własnej”, o której mowa w art. 23 ust. 1 pkt 10 u.p.d.o.f., rozumie się jedynie wartość pracy wykonywanej osobiście przez danego wspólnika, w ramach stosunków

cywilnoprawnych zawieranych z osobami fizycznymi poza działalnością gospodarczą tego wspólnika, takich jak umowa o pracę czy umowy cywilnoprawne (np. umowa-zlecenie albo umowa o dzieło), jak również pracy wykonywanej bezumownie. Wartością pracy własnej w tym rozumieniu nie są natomiast czynności wykonywane przez wspólnika na rzecz spółki w ramach działalności gospodarczej tego wspólnika.

Przykład

Spółka jawna ma trzech wspólników: wspólnik A jest spółką z o.o., a wspólnicy B i C są osobami fizycznymi. Między spółką a wspólnikiem C została zawarta umowa-zlecenie na jednorazowe świadczenie usług doradczych o wartości 9 000 zł, związanych z próbą rozpoczęcia sprzedaży za granicą. Wspólnik B prowadzi ponadto jednoosobową działalność gospodarczą niezwiązaną z działalnością spółki, w ramach której podnajmuje lokal na siedzibę spółki za cenę 1 200 zł netto miesięcznie.

Przychody podatkowe oraz koszty uzyskania przychodów spółki jawnej jako podmiotu transparentnego podatkowo są przypisywane poszczególnym jej wspólnikom proporcjonalnie do ich udziału w zysku tej spółki. Ta zasada wynika z art. 5 ust. 1 u.p.d.o.p. (dla wspólników będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych) i odpowiednio z art. 8 ust. 1 u.p.d.o.f. (dla wspólników będących podatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych). Zatem standardowy koszt w spółce jawnej jest częściowym kosztem spółki z o.o. oraz częściowym kosztem podatkowym wspólników będących osobami fizycznymi w proporcji do udziału każdego z nich w zyskach spółki.

5 Sygn. 0115-KDIT3.4011.448.2018.2.JŁ, Legalis.

6 Sygn. 0112-KDIL3-3.4011.291.2018.2.MM, Legalis.

7 Sygn. 0115-KDIT3.4011.125.2019.1.DP, Legalis.

Zarówno wspólnicy A i C, jak i wspólnik B mogą zaliczyć do swoich kosztów uzyskania przychodów poniesiony przez spółkę koszt najmu lokalu podnajmowanego przez wspólnika B. Zakładając, że udział każdego z tych wspólników w zysku spółki jest równy, a umowa spółki nie przewiduje innych postanowień, każdy z nich uwzględni jako koszt podatkowy w swoim rozliczeniu podatkowym po 400 zł netto miesięcznie kosztu podatkowego z tytułu najmu lokalu. Ponadto wspólnik B w rozliczeniu podatkowym swojej indywidualnej działalności gospodarczej wykaże przychód podatkowy w wysokości 1 200 zł netto miesięcznie, czyli w kwocie wynagrodzenia za najem lokalu. Koszt wynagrodzenia zapłaconego wspólnikowi C z tytułu umowy-zlecenia będzie mógł zostać uwzględniony wyłącznie przez wspólnika B i tylko w części, która przypada na niego stosownie do jego udziału w zysku spółki (tj. 3 000 zł przy założeniu równych udziałów w zysku spółki). Wspólnik C nie będzie mógł rozpoznać takiego kosztu podatkowego, gdyż wykonywana praca stanowi wartość pracy własnej w rozumieniu art. 23 ust. 1 pkt 10 u.p.d.o.f. Wspólnik A zaś nie będzie mógł rozpoznać takiego kosztu podatkowego z uwagi na wyłączenie przewidziane w art. 16 ust. 1 pkt 13c u.p.d.o.p.

Reasumując, należy stwierdzić, że:

- 1) koszt pracy własnej wspólnika będącego osobą fizyczną (rozumianej jako praca wykonywana poza działalnością gospodarczą) w spółce osobowej nie stanowi kosztów uzyskania przychodów tego wspólnika,
- 2) koszt pracy własnej wspólnika spółki osobowej stanowi koszty uzyskania przychodów pozostałych wspólników będących osobami fizycznymi, pod wa-

runkiem zawarcia między spółką a tym wspólnikiem umowy będącej podstawą prawną takiej relacji,

- 3) koszt pracy własnej wspólnika spółki osobowej będącego osobą fizyczną w spółce osobowej nie stanowi kosztów uzyskania przychodów u wspólnika tej spółki będącego osobą prawną, na skutek wyłączenia z art. 16 ust. 1 pkt 13c u.p.d.o.p.,

- 4) koszt wypłacony wspólnikowi z tytułu usług wykonanych przez niego na rzecz spółki osobowej, w której sam jest wspólnikiem w ramach działalności gospodarczej, jest kosztem uzyskania przychodów ze spółki zarówno w części przypadającej na tego wspólnika, jak i w części przypadającej na pozostałych wspólników (będących osobami fizycznymi i osobami prawnymi).

Warto w tym miejscu zwrócić uwagę, że ograniczenia wynikające z pracy własnej dotyczą wyłącznie funkcjonowania osoby fizycznej w spółce osobowej, tj. takiej, która nie posiada osobowości prawnej i tym samym nie jest odrębnym od jej wspólników podatnikiem podatku dochodowego. Ograniczenia nie dotyczą spółek prawa handlowego posiadających osobowość prawną (tj. spółki akcyjnej, prostej spółki akcyjnej oraz spółki z o.o.), a także spółki komandytowo-akcyjnej (która, mimo że nie posiada osobowości prawnej, jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych), jak również innych podmiotów posiadających osobowość prawną i podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych (np. spółdzielnie, fundacje czy stowarzyszenia). Zatem koszty ponoszone przez te spółki (i odpowiednio pozostałe osoby prawne) na rzecz swoich wspólników (i odpowiednio członków spółdzielni, założycieli funda-

cji czy stowarzyszenia) mogą stanowić koszty uzyskania przychodów tych podmiotów na ogólnych zasadach wynikających z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. W praktyce – poza wymogiem istnienia związku poniesionego kosztu z uzyskaniem przychodu bądź przynajmniej zachowaniem lub zabezpieczeniem źródła przychodów – sprowadza się to do wymogu istnienia umowy między spółką a jej wspólnikiem, będącej podstawą prawną relacji między nimi, w związku z którą powstaje koszt po stronie spółki.

3. Koszt pracy małżonka podatnika oraz jego małoletnich dzieci

3.1. Stan prawny od 1 stycznia 2019 r.

Oprócz własnej pracy samego podatnika, wyłączeniu podlega też wartość pracy jego małżonka oraz małoletnich dzieci. O ile jednak w przeszłości był całkowity zakaz zaliczania do kosztów uzyskania przychodów kosztów pracy małżonka podatnika i jego małoletnich dzieci, poniesionych w jakikolwiek sposób, o tyle od 1 stycznia 2019 r. przepisy złagodzone – ustawodawca pozwolił podatnikowi na zaliczanie do kosztów uzyskania przychodów niektórych kosztów związanych z zatrudnieniem tej grupy najbliższych mu osób.

W wyniku nowelizacji wprowadzonej przepisami art. 7 pkt 9 ustawy z 9 listopada 2018 r. o zmianie niektórych ustaw w celu wprowadzenia uproszczeń dla przedsiębiorców w prawie podatkowym i gospodarczym⁸ (dalej: ustawa nowelizująca, wprowadzająca uproszczenia dla przedsiębiorców) dotychczasowa treść art. 23 ust. 1 pkt 10 u.p.d.o.f. została zmodyfikowana. Począwszy od 1 stycznia 2019 r. kosztem uzyskania przychodów może być następujące wynagrodzenie, wypłacane przez podatnika na rzecz jego najbliższych:

⁸ Dz.U. 2018 poz. 2244.

1) określone w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. (ze stosunku pracy i stosunków pokrewnych),

2) określone w art. 13 pkt 2, 8 i 9 u.p.d.o.f. (z umów o dzieło, umów-zleceń i kilku innych rodzajów przychodów z działalności wykonywanej osobiście),

3) z tytułu odbywania praktyk absolwenckich, o których mowa w ustawie z 17 lipca 2009 r. o praktykach absolwenckich⁹ (dalej: u.p.a.).

Wprowadzenie zamkniętego katalogu podstaw prawnych, z których wynagrodzenie wypłacone najbliższemu podatnikowi może stanowić koszty uzyskania przychodów, oznacza, że wynagrodzenie wypłacone na podstawie innych podstaw prawnych takim kosztem być nie może. Ograniczenie kosztów podatkowych względem wartości pracy małżonka nie jest uzależnione od istnienia wspólności majątkowej między małżonkami. W konsekwencji również w przypadku, gdy między małżonkami zawarta została umowa o rozdzielności majątkowej, wartość pracy małżonka podatnika – jeżeli poniesiony koszt jego pracy jest udokumentowany inną umową niż wyżej wyszczególnione bądź też jego praca nie została udokumentowana w ogóle – nie jest kosztem podatkowym zatrudniającego go podatnika.

Powyższe przepisy stosuje się z zastrzeżeniem art. 23 ust. 1 pkt 55 i art. 22 ust. 6ba u.p.d.o.f., co oznacza, że podatnik, rozpoznając koszty uzyskania przychodów z powyższych tytułów, powinien stosować ogólne zasady określające moment rozpoznania tych kosztów, tak jak przy zatrudnianiu osób niespokrewnionych. Zgodnie z uzasadnieniem do projektu ustawy nowelizującej, wprowadzającej uproszczenia dla przedsiębiorców, podatnik może

zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów również składki na ubezpieczenie społeczne (emerytalne, rentowe i wypadkowe) oraz składki na Fundusz Pracy oraz Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych w części opłacanej przez pracodawcę (jeżeli pracodawca jest zobowiązany do ich opłacania za zatrudnionych pracowników).

W stosunku do małżonka podatnika i jego małoletnich dzieci należy rozumieć pojęcie pracy własnej tak samo, jak w odniesieniu do kosztów pracy samego wspólnika. Chodzi zatem o pracę wykonywaną osobiście, w ramach stosunków cywilnoprawnych zawieranych z osobami fizycznymi niebędącymi przedsiębiorcami. W przypadku małżonka i małoletnich dzieci do pracy własnej należy zaliczyć też wsparcie działalności podatnika wykonywane nieodpłatnie bez żadnej podstawy prawnej, a jedynie w ramach rodzinnej pomocy domowników.

Wartością pracy własnej w tym rozumieniu nie jest natomiast koszt ponoszony przez samego podatnika bądź spółkę osobową, w której ten podatnik jest wspólnikiem, za czynności wykonywane przez małżonka takiego podatnika na podstawie działalności gospodarczej. Jest to wówczas koszt podatnika poniesiony na rzecz innego przedsiębiorcy, który może być zaliczany do kosztów uzyskania przychodów na ogólnych zasadach. Koszty wynikające ze współpracy między firmami małżonków mogą zatem stanowić koszty uzyskania przychodów każdego z nich na ogólnych zasadach, mimo łączącego ich stosunku małżeńskiego. Małżonkowie występują bowiem wówczas jako odrębne podmioty gospodarcze. Każdy z siebie musi wykazać w swoim indywidualnym rachunku podatkowym koszty i odpo-

wiednio przychody z tytułu tej współpracy. Potwierdza to szereg interpretacji podatkowych Dyrektora KIS¹⁰. Należy przy tym pamiętać, że przepisy podatkowe dotyczące cen transferowych wymagają zachowania relacji rynkowych między osobami blisko ze sobą spokrewnionych (art. 23o ust. 1 u.p.d.o.f.).

Na podstawie wyżej określonych przepisów dotyczy to tylko małżonka podatnika i jego małoletnich dzieci. Zatem wynagrodzenie wypłacane dzieciom pełnoletnim, innym członkom rodziny podatnika niż ci, którzy zostali wyszczególnieni wprost w art. 23 ust. 1 pkt 10 u.p.d.o.f., oraz osobom pozostającym z podatnikiem w związkach nieformalnych może być kosztem uzyskania przychodów na ogólnych zasadach, także w odniesieniu do wynagrodzenia wypłacanego zgodnie z jakąkolwiek inną podstawą prawną. Taki wydatek musi spełniać jedynie ogólną przesłankę możliwości zaliczenia go do kosztów uzyskania przychodów zgodnie z art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f. bądź odpowiednio art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p.

3.2. Wynagrodzenie określone w art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych

Artykuł 12 ust. 1 u.p.d.o.f. odnosi się do szerokiego kręgu stosunków generujących przychód podatkowy osoby fizycznej, tj.:

- 1) stosunku służbowego,
- 2) stosunku pracy,
- 3) pracy nakładczej,
- 4) spółdzielczego stosunku pracy.

⁹ T.j. Dz.U. 2018 poz. 1244.

¹⁰ Np. z 16 października 2018 r., sygn. 0114-KDIP3-1.4011.450.2018.1.EC, Legalis oraz z 7 września 2018 r., sygn. 0114-KDIP3-1.4011.435.2018.1.EC, Legalis.

Umożliwienie zaliczania do kosztów uzyskania przychodów kosztów zatrudnienia na podstawie powyższych stosunków prawnych małżonka podatnika bądź jego małoletnich dzieci oznacza w praktyce, że w większości przypadków – począwszy od 1 stycznia 2019 r. – takie wydatki będą stanowiły koszty uzyskania przychodów. Podatnik musi jedynie zadbać o to, aby zatrudnienie odbywało się na podstawie formalnie zawartych umów z powyższych tytułów prawnych.

3.3. Wynagrodzenie określone w art. 13 pkt 2, 8 i 9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych

Przepis art. 13 pkt 2 u.p.d.o.f. odnosi się do:

1) przychodów z osobiście wykonywanej działalności artystycznej, literackiej, naukowej, trenerskiej, oświatowej i publicystycznej, w tym z tytułu udziału w konkursach z dziedziny nauki, kultury i sztuki oraz dziennikarstwa,

2) przychodów z uprawiania sportu, stypendiów sportowych przyznawanych na podstawie odrębnych przepisów oraz przychodów sędziów z tytułu prowadzenia zawodów sportowych.

Z kolei art. 13 pkt 8 u.p.d.o.f. dotyczy przychodów z tytułu wykonywania usług, na podstawie umowy-zlecenia lub umowy o dzieło, uzyskiwanych wyłącznie od:

1) osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, osoby prawnej i jej jednostki organizacyjnej oraz jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej,

2) właściciela (posiadacza) nieruchomości, w której lokale są wynajmowane, lub działającego w jego imieniu zarządcy albo administratora – jeżeli podatnik wykonuje te usługi wyłącznie dla potrzeb

związanych z tą nieruchomością,
3) przedsiębiorstwa w spadku.

Przepis art. 13 pkt 9 u.p.d.o.f. dotyczy przychodów uzyskanych na podstawie umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze, w tym przychodów z tego rodzaju umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej. Dzięki rozszerzeniu możliwości zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wydatków na wynagrodzenie małżonka bądź jego małoletnich dzieci na przypadki wykonywania przez nich działalności osobiście, ustawodawca wyszedł naprzeciw oczekiwaniom, które wynikały z praktyki. Stosowanie takich umów jak np. umowa-zlecenie czy umowa o dzieło jest bowiem rozwiązaniem powszechnie spotykanym w obrocie gospodarczym.

3.4. Wynagrodzenie z tytułu odbywania praktyk absolwenckich

Ustawa o praktykach absolwenckich reguluje zasady odbywania przez absolwentów gimnazjów oraz szkół podstawowych praktyk służących zdobywaniu przez nich doświadczenia i nabywania umiejętności praktycznych niezbędnych do wykonywania pracy. Praktyka może być odpłatna bądź nieodpłatna. W przypadku gdy jest odpłatna, wówczas wynagrodzenie wypłaca się praktykantowi zgodnie z art. 3 ust. 2 u.p.a.

4. Wartość pracy małżonka i małoletnich dzieci wspólnika spółki osobowej

Przepis art. 23 ust. 1 pkt 10 u.p.d.o.f. odnosi się również do kwestii wartości pracy małżonków wspólników spółki osobowej oraz ich małoletnich dzieci. Wynagrodzenie wypłacane osobom

z tego kręgu podlega ograniczeniu tylko do wynagrodzeń pochodzących z określonych podstaw prawnych, analogicznych do wyżej wyszczególnionych, a dotyczących małżonka podatnika i jego małoletnich dzieci. Wspólnik spółki osobowej może więc zaliczyć do swoich kosztów uzyskania przychodów wynagrodzenie – w części przypadającej na niego w wyniku podziału kosztów spółki – wypłacane na rzecz małżonka pozostałych wspólników bądź ich małoletnich dzieci, z tytułów:

1) określonych w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. (ze stosunku pracy i stosunków pokrewnych),

2) określonych w art. 13 pkt 2, 8 i 9 u.p.d.o.f. (z umów o dzieło, umów-zleceń i kilku innych rodzajów przychodów z działalności wykonywanej osobiście),

3) odbywania praktyk absolwenckich, o których mowa w u.p.a.

Analogiczne ograniczenia dotyczą – na mocy art. 16 ust. 1 pkt 13c u.p.d.o.p. – wspólników spółek osobowych będących osobami prawnymi. Nie mogą oni zaliczyć do swoich kosztów uzyskania przychodów tej części wydatków poniesionych na zatrudnienie małżonków bądź małoletnich dzieci pozostałych wspólników tej spółki będących osobami fizycznymi, opierając się na innych podstawach prawnych niż wyżej wymienione.

Przykład

Spółka jawna ma trzech wspólników: wspólnik A jest spółką z o.o., a wspólnicy B i C są osobami fizycznymi. Spółka jawna zatrudnia na umowę o pracę małżonka wspólnika B. Zarówno wspólnicy będący osobami fizycznymi (wspólnicy B i C), jak i wspólnik będący osobą prawną (wspólnik A) mogą zaliczyć do swoich kosztów uzyskania przychodów

ponoszone przez spółkę koszty wynagrodzenia wynikające z zatrudnienia małżonka wspólnika B będącego osobą fizyczną, w części przypadającej na każdego z nich. Jest o jednak możliwe tylko wówczas, gdy jest to wynagrodzenie z tytułu stosunku pracy bądź pokrewnych, z działalności wykonywanej osobiście (np. umowy-zlecenia) bądź ewentualnie z tytułu odbywania praktyk absolwencyjnych. W przeciwnym wypadku, tj. gdyby koszty tej pracy były poniesione na podstawie innej umowy niż wyżej wymienione (bądź gdyby zostały poniesione bez żadnej podstawy prawnej), nie mogłyby być kosztami uzyskania przychodów ani w części przypadającej na wspólnika B, ani w części przypadającej na pozostałych wspólników: wspólnika C (będącego osobą fizyczną) i wspólnika A (będącego osobą prawną).

Podobnie jak w odniesieniu do kosztów pracy samego wspólnika, również w stosunku do małżonka podatnika i jego małoletnich dzieci należy analogicznie rozumieć pojęcie pracy własnej. Chodzi zatem o pracę wykonywaną osobiście, w ramach stosunków cywilnoprawnych zawieranych z osobami fizycznymi niebędącymi przedsiębiorcami. W przypadku małżonka i małoletnich dzieci do

pracy własnej należy zaliczyć też wsparcie działalności podatnika wykonywane nieodpłatnie, bez żadnej podstawy prawnej, a jedynie w ramach rodzinnej pomocy domowników. Wartością pracy własnej w tym rozumieniu nie jest natomiast koszt ponoszony przez samego podatnika bądź spółkę osobową, w której ten podatnik jest wspólnikiem, za czynności wykonywane przez małżonka takiego podatnika na podstawie działalności gospodarczej.

5. Stan prawny obowiązujący do 31 grudnia 2018 r.

W stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2018 r. przepis art. 23 ust. 1 pkt 10 u.p.d.o.f. przewidywał całkowite wyłączenie z kosztów podatkowych wartości własnej pracy podatnika, wartości pracy małżonka podatnika, wartości pracy małoletnich dzieci podatnika, a także – w przypadku prowadzenia działalności gospodarczej w spółce niebędącej osobą prawną – wartości pracy małżonków i małoletnich dzieci wspólników tej spółki. Podobnie art. 16 ust. 1 pkt 13c u.p.d.o.p. przewidywał całkowite wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów wspólnika spółki osobowej będącego osobą prawną, wartości pracy własnej podatnika bę-

dącego osobą fizyczną, a także jego małżonka i małoletnich dzieci.

Już w poprzednio obowiązującym stanie prawnym uznawano jednak, że ograniczenie nie dotyczy wynagrodzenia za usługi świadczone w ramach działalności gospodarczej, również gdy było to wynagrodzenie za usługi wykonywane między firmami małżonków.

W konsekwencji ponoszone koszty na rzecz działalności gospodarczej małżonka podatnika, wynikające z wystawianych przez niego faktur, stanowiły koszty uzyskania przychodów u podatnika prowadzącego indywidualną działalność gospodarczą, jak również stanowiły koszty uzyskania przychodów w części przypadającej na niego wedle udziału w zyskach spółki osobowej, w której podatnik ten był wspólnikiem. Co więcej, ograniczenie kosztów podatkowych względem wartości pracy małżonka nie było uzależnione od istnienia wspólności majątkowej między małżonkami. W konsekwencji również w przypadku, gdy między małżonkami zawarta została umowa o rozdzielenie majątkowej, wartość pracy małżonka podatnika nie była kosztem podatkowym zatrudniającego go podatnika.



Artykuł pochodzi z książki „Podatkowe i bilansowe zamknięcie roku 2019” pod red. prof. nadzw. dr. hab. Artura Hołdy, wydanej przez Wydawnictwo C.H. Beck w 2019 r.; <https://www.ksiegarnia.beck.pl/18745-podatkowe-i-bilansowe-zamkniecie-roku-2019-artur-holda>.

Ceny transferowe wybrane aspekty praktyczne

Leszek Dutkiewicz, Rafał Dąbrowski, Michał Zdanowski, Damian Kuszewski



ZNAJDĄ W NIM PAŃSTWO

- Ceny transferowe na przełomie 2019 i 2020 roku
- Czym są ceny transferowe?
- Podmioty powiązane na gruncie polskich przepisów podatkowych
- Obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowych cen transferowych
- Lokalna dokumentacja cen transferowych
- Metody kalkulacji cen
- Analiza porównawcza
- Dokumentacja grupowa (Master File)
- Obowiązki sprawozdawcze podmiotów powiązanych

Cena: 69 zł

Zamów na

www.rbakademia.pl/ksiegarnia

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, praca, wypadek, pracownik, pracodawca, Kodeks pracy, uraz, nagłość zdarzenia, polecenia służbowe, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,



ELEMENTY KONSTRUKCJI WYPADKU PRZY PRACY

Problematyka związana z badaniem przyczyn, ustalaniem okoliczności wypadków przy pracy, a także świadczeń odszkodowawczych z tego tytułu jest przedmiotem regulacji dwóch gałęzi prawa: prawa pracy i prawa ubezpieczeń społecznych. Zagadnienia związane z wypadkami przy pracy budzą w dalszym ciągu wątpliwości pracodawców. Wątpliwości te potęguje rozbudowane orzecznictwo sądowe, które cechuje się ogromną kazuistycznością. Niniejsze opracowanie ma na celu przedstawienie głównych elementów instytucji wypadku przy pracy wraz z najnowszymi trendami w orzecznictwie.

1. Wprowadzenie

Przepis art. 3 ust. 1 ustawy z 30 października 2002 r. o ubezpieczeniu społecznym z tytułu wypadków przy pracy i chorób zawodowych¹ (dalej: ustawa o wypadkach przy pracy) uznaje za wypadek przy pracy zdarzenie, które jednocześnie spełnia następujące kryteria: jest nagłe, wywołane przyczyną zewnętrzną, powodujące uraz lub śmierć oraz pozostaje w związku z pracą. Wszystkie wymienione przesłanki muszą być spełnione łącznie. Najistotniejsze, z perspektywy praktyki, są przy tym dwa elementy definicji wypadku przy pracy – uraz i zewnętrżność przyczyny.

Zgodnie z art. 2 ust. 13 ustawy o wypadkach przy pracy przez „uraz” należy rozumieć

uszkodzenie tkanek ciała lub narządów człowieka wskutek działania czynnika zewnętrznego. Początkowo Sąd Najwyższy opowiadał się² za ścisłą wykładnią „urazu”, podkreślając, że na pierwszy rzut oka chodzi tu o uszkodzenie organizmu (tkanek, narządów) będące następstwem obrażenia ciała. Innymi słowy chodzi o powstanie konkretnego naruszenia tkanki, narządu człowieka pod wpływem zdarzenia zewnętrznego. W późniejszym orzeczeniu z 7 czerwca 2011 r.³ podkreślono jednak, że słowo „uszkodzenie” w definicji urazu nie ma jednego znaczenia (desygnatu) w języku polskim, nawet gdy odnosi się do tkanki lub narządu ciała. Uszkodzenie to również nadwyrężenie lub naruszenie tkanki, rozumiane jako pogorszenie stanu zdrowia pracownika.

¹ Dz.U. 2019 poz. 1205.

² Wyrok SN z 9 czerwca 2009 r., sygn. akt II PK 318/08.

³ Sygn. akt II PK 311/10.

Oznacza to, że w ocenie Sądu Najwyższego uszkodzenie tkanek ciała lub narządów człowieka zgodnie z definicją urazu należy rozumieć szeroko, a więc jako wszelkie zmiany w organizmie – nie tylko te o charakterze anatomicznym, ale także te, które wywołały zaburzenia czynnościowe organizmu, w tym zaburzenia psychiczne. Daje to podstawy do wyróżnienia urazu fizycznego i psychicznego. Uzasadnieniem takiego poglądu jest także wykładnia funkcjonalna definicji urazu, który powinien obejmować wszelkie zmiany w stanie zdrowia wywołujące upośledzenie czynności organizmu i powstałe w związku z pracą. Takie stanowisko zostało odzwierciedlone w wyroku SN z 23 września 2014 r.⁴.

2. Nagłość zdarzenia

Nagłość zdarzenia powodująca wypadek kojarzona jest ze zdarzeniem nieprzewidywalnym, nieoczekiwanym, raptownym. Przesłanka dotyczy czasu działania przyczyny zewnętrznej i oznacza okres (czas) przebiegu zdarzenia zewnętrznego. Judykatura doprecyzowała natomiast, że warunek „nagłości” jest spełniony, jeśli czynnik oddziałujący na organizm człowieka trwa nie dłużej niż jedna dniówka robocza⁵. Należy wyraźnie zaznaczyć, że nagłość może być odnoszona tylko do czasu trwania zdarzenia, a więc chodzi o krótkotrwałe oddziaływanie czynnika zewnętrznego. Natomiast kwalifikacją przyczyny tego zdarzenia jest zewnętrżność i bezpośredniość oddziaływania⁶.

Nie jest zatem wypadkiem przy pracy sytuacja, gdy nagle ujawnią się skutki długotrwałego oddziaływania szkodliwego czynnika (np. toksyn) występującego na stanowisku, na którym jest zatrudniony pracownik. Powyższe kryterium pozwala więc

oddzielić wypadek przy pracy od zdarzeń długotrwałych, tj. chorób zawodowych.

3. Zewnętrzna przyczyna zdarzenia

Zewnętrzna przyczyna zdarzenia to przyczyna stanowiąca źródło wypadku, która musi pochodzić spoza organizmu pracownika dotkniętego zdarzeniem. Przyczyna ta musi wywołać określony skutek w postaci urazu lub śmierci pracownika. Ustawa jednak nie wymaga, aby źródłem urazu lub śmierci była tylko i wyłącznie jedna przyczyna.

Taka interpretacja pozwala objąć zakresem tak zwane przyczyny złożone, gdy czynnik zewnętrzny łączy się z czynnikami już istniejącymi w organizmie pracownika, np. zawał – jako oznaka niewydolności krążenia – jednak spowodowany bezpośrednio nadmiernym przemęczeniem⁷.

Jeśli nie wyklucza się przemęczenia jako przyczyny wypadku, to za tym musi iść wniosek, że powody wypadku mogą polegać na kumulacji przez pewien okres (a nie w danej chwili) czynników niekorzystnych, które przy wystąpieniu dodatkowo niekorzystnych warunków, takich jak stres, powodują uraz w postaci zawału. Podobnie rzecz przedstawia się z wiedzą wyniesioną ze szkoleń bhp. Jeśli nie są one przeprowadzane przez pracodawcę, wywołują stan (trwały) nieodpowiedniego zachowania się na stanowisku pracy, który może stać się przyczyną wypadku. Kwalifikacje zdarzenia zewnętrznego należy przypisać również obowiązkowym badaniom lekarskim. Dopuszczenie do pracy bez przeprowadzenia badań kontrolnych lub na podstawie nieaktualnego zaświadczenia wiąże się przyczynowo z wypadkiem, ponieważ pracownik nie ma wówczas właściwej ochrony przed szkodliwymi –

przy stanie zdrowia – warunkami pracy⁸. Natomiast przy łączonych przyczynach wypadku przy pracy to czynnik zewnętrzny powinien mieć decydujące znaczenie dla uznania danego zdarzenia za wypadek przy pracy.

4. Związek z wykonywaną pracą

Związek z wykonywaną pracą jest to związek normatywny i jest spełniony wtedy, gdy zdarzenie nastąpiło:

- 1) podczas lub w związku z wykonywaniem przez pracownika zwykłych czynności lub poleceń przełożonych;
- 2) podczas lub w związku z wykonywaniem przez pracownika czynności na rzecz pracodawcy, nawet bez polecenia;
- 3) w czasie pozostawania przez pracownika w dyspozycji pracodawcy w drodze między siedzibą pracodawcy a miejscem wykonywania obowiązku wynikającego ze stosunku pracy.

Przepisy charakteryzują związek szeroko – jako związek funkcjonalny z pracą, zaś ww. okoliczności są ujęte w postaci alternatywy. Wystarczy zatem przeprowadzenie dowodu, że zdarzenie powodujące uraz bądź śmierć nastąpiło wskutek jednej z kilku podanych okoliczności. Nie jest jednak wykluczone, że pracownik swym zachowaniem może doprowadzić do zerwania tego związku z pracą, np. w sytuacji, gdy uraz lub śmierć nastąpiły na terenie zakładu pracy, jednak w czasie dokonywania kradzieży.

Interesujący jest w tym kontekście wyrok, w którym Sąd Najwyższy stwierdził, że wykonywanie czynności na rzecz i dla korzyści innego podmiotu niż pracodawca, może pozostawać w związku

4 Sygn. akt II UK 558/13.

5 Wyrok SN z 30 czerwca 1999 r., sygn. akt II UKN 24/99.

6 Wyrok SN z 3 lipca 2001 r., sygn. akt II UKN 465/00.

7 Uchwała SN z 9 kwietnia 1968 r., sygn. akt III UZP 1/68.

8 Wyrok SN z 18 sierpnia 2009 r., sygn. akt I PK 18/09.

czasowym i miejscowym z pracą, lecz nie jest wykonywaniem czynności na rzecz pracodawcy. Stanowi zatem zerwanie związku funkcjonalnego z pracą i nie spełnia cech wypadku przy pracy⁹.

5. Zwykłe czynności lub polecenia służbowe

Zwykłe czynności to wszelkie czynności, które pracownik wykonuje na terenie zakładu pracy lub poza nim. Ich zakres może wynikać z podstawy nawiązania stosunku pracy, np. z umowy o pracę, jak również z zakresu obowiązków przekazywanych pracownikowi przez pracodawcę na podstawie art. 94 pkt 1 ustawy z 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy¹⁰ (dalej jako: k.p.). Zakres ten będzie też obejmował czynności, które pracownik wykonuje na bieżąco w toku wykony-

wania swojej pracy. Polecenia przełożonych należy rozumieć jako wszelkie polecenia zwierzchników, które zmierzają do realizacji obowiązków wynikających ze stosunku pracy, nawet wtedy, gdy nie dotyczą one zwykłych czynności.

Wypadek, który miał miejsce w czasie pozostawiania pracownika w dyspozycji pracodawcy w drodze między siedzibą pracodawcy a miejscem wykonywania obowiązku wynikającego ze stosunku pracy – zachowuje związek z pracą. Ostatnia okoliczność dotyczy sytuacji, kiedy zdarzenie ma miejsce w trakcie przemieszczania się między siedzibą pracodawcy a miejscem, w którym będzie on wykonywał pracę. Zakres ten nie obejmuje wypadku, który zdarzył się np. w drodze z miejsca zamieszkania do miejsca pracy.

6. Podsumowanie

Wachlarz elementów tworzących instytucję wypadku przy pracy jest zjawiskiem generalnie skomplikowanym. Mimo iż przepisy są skonstruowane w miarę precyzyjnie, to orzecznictwo stawia niekiedy dosyć rewolucyjne tezy, najczęściej korzystne dla pracownika.

Wydaje się, że jest to podyktowane szczególną ochroną ludzkiego zdrowia i życia, która stanowi jedną z głównych wartości, jakie ma chronić nie tylko prawo pracy, ale także cały system prawny. Nie zmienia to faktu, że nie należy na bieżąco monitorować toczących się postępowań, które mogą przynieść w przyszłości wiele ciekawych wniosków, stanowiących podstawę do krytycznych bądź aprobujących ocen.

⁹ Wyrok SN z 14 grudnia 2009 r., sygn. akt II PK 108/09.
¹⁰ Dz.U. 2019 poz. 1495.

Summary

Dr Maciej Chakowski, Przemysław Ciszek, Gabriel Vilkas

Elements of accident structure at work

The issues related to examining the causes, determining the circumstances of accidents at work, as well as compensation benefits in this respect is the subject of regulation of two branches of law: labor law and social security law. Issues related to accidents at work still raise doubts for employers. These doubts are intensified by extensive judicial decisions, which are characterized by great casuistry. This study aims to present the main elements of the institution of an accident at work along with the latest trends in case law.



PEŁNOMOCNICTWO UDZIELONE W TRYBIE ART. 210 § 1 KODEKSU SPÓŁEK HANDLOWYCH BĘDZIE KAŻDORAZOWO WYMAGAŁO PODJĘCIA UCHWAŁY W SZCZEGÓLNEJ FORMIE, O ILE USTAWA PRZEWIDUJE DLA KONKRETNEJ CZYNNOŚCI KONIECZNOŚĆ ZACHOWANIA TAKIEJ FORMY

Dopuszczalność stosowania przepisów z ustawy z 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny¹ (zwanej dalej „k.c.”) do pełnomocnictwa udzielonego uchwałą wspólników spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w trybie art. 210 ustawy z 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych² (zwanej dalej „k.s.h.”) stanowi kwestię sporną zarówno w doktrynie, jak i orzecznictwie. Pomimo występowania w k.s.h. normy pozwalającej w zależności od sytuacji stosować wprost albo odpowiednio przepisy k.c., jeżeli dana instytucja prawna nie jest całościowo uregulowana w k.s.h., to wciąż w powyższym świetle kontrowersje budzi charakter pełnomocnictwa udzielanego w trybie art. 210 § 1 k.s.h. Rozbieżne poglądy doktryny oraz odmienne linie orzecznicze koncentrują swoją uwagę na pytaniu: czy przepis art. 210 § 1 k.s.h. stanowi kompletną i autonomiczną regulację, a jeżeli nie, to czy w przypadku konieczności zachowania szczególnej formy czynności prawnej, powołując uchwałą pełnomocnika w trybie art. 210 § 1 k.s.h. należy sięgnąć po przepisy k.c. dotyczące pełnomocnictwa?

1. Wprowadzenie

Celem niniejszego artykułu jest przybliżenie problematyki dopuszczalności zastosowania

przepisów regulujących pełnomocnictwo z k.c. do pełnomocnictwa udzielonego uchwałą wspólników spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w trybie art. 210 k.s.h. w kontekście

¹ T.j. Dz.U 2019 poz. 1145.

² T.j. Dz.U. 2019 poz. 505.

Michał Skwarek

Prawnik w Departamencie Prawnym. Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego.

Słowa kluczowe:

pełnomocnictwo, Kodeks spółek handlowych, Kodeks cywilny, wspólnicy, uchwała wspólników, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, zarząd, członek zarządu, prawo cywilne, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

konieczności zachowania szczególnej formy pełnomocnictwa do dokonania czynności prawnej. W myśl art. 2 k.s.h., w sprawach określonych w art. 1 § 1 k.s.h., a nieuregulowanych w tejże ustawie, stosuje się przepisy k.c. Nadto, jeżeli wymaga tego właściwość (natura) stosunku prawnego spółki handlowej, przepisy k.c. stosuje się odpowiednio.

Podstawowe przepisy regulujące instytucję pełnomocnictwa znajdują się w k.c., a w kontekście zachowania formy pełnomocnictwa określonej w ustawie istotne znaczenie ma art. 99 § 1 k.c. stanowiący, że jeżeli do ważności czynności prawnej potrzebna jest szczególna forma, to pełnomocnictwo do dokonania tej czynności powinno być udzielone w tej samej formie. W powyższym kontekście należy mieć na uwadze, że na podstawie art. 210 § 1 k.s.h. w umowie między spółką a członkiem zarządu oraz w sporze z nim spółkę reprezentuje rada nadzorcza lub pełnomocnik powołany uchwałą zgromadzenia wspólników.

Wątpliwości interpretacyjne doprowadziły do wypracowania rozbieżnych poglądów doktryny oraz odmiennych linii orzeczniczych, koncentrujących swoją uwagę na pytaniu, czy przepis art. 210 § 1 k.s.h. stanowi kompletną i autonomiczną regulację, i czy w przypadku konieczności zachowania szczególnej formy czynności prawnej, powołując uchwałą pełnomocnika w trybie art. 210 § 1 k.s.h. należy sięgnąć po przepisy k.c. dotyczące pełnomocnictwa. Obowiązek bowiem zachowania szczególnej formy uchwały podejmowanej w trybie art. 210 § 1 k.s.h. wiązałby się w konsekwencji z koniecznością stosowania przepisów o pełnomocnictwie z k.c. do pełnomocnictwa udzielonego

uchwałą wspólników spółki z ograniczoną odpowiedzialnością.

Podkreślenia wymaga okoliczność, że wypowiedzi orzecznicze Sądu Najwyższego względem omawianego zagadnienia są niejednolite, a na przestrzeni lat wymykało się ono jednoznacznej ocenie tego Sądu. Wśród wydanych orzeczeń można znaleźć co najmniej dwa skrajne poglądy w zakresie omawianego zagadnienia, wzajemnie się wykluczające.

Mając na celu bliższą analizę tak nakreślonego zagadnienia, autor niniejszej publikacji w pierwszej kolejności przybliży istotę pełnomocnictwa udzielanego uchwałą wspólników spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w trybie art. 210 § 1 k.s.h., by dalszą uwagę poświęcić zasadzie jedności prawa cywilnego wyrażonej na gruncie k.s.h. oraz dwóm dominującym poglądom w zakresie omawianej problematyki, stawiając tezę, że pełnomocnictwo udzielone w trybie art. 210 § 1 k.s.h. będzie każdorazowo wymagało podjęcia uchwały w szczególnej formie, o ile ustawa przewiduje dla konkretnej czynności konieczność zachowania takiej formy.

2. Istota pełnomocnictwa udzielonego uchwałą wspólników spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w trybie art. 210 k.s.h.

Zgodnie z art. 210 § 1 k.s.h. w umowie między spółką a członkiem zarządu oraz w sporze z nim spółkę reprezentuje rada nadzorcza lub pełnomocnik powołany uchwałą zgromadzenia wspólników. Norma wyływająca z art. 210 § 1 k.s.h. stanowi odstępstwo od kodeksowej zasady prowadzenia spraw i reprezentacji

spółki z ograniczoną odpowiedzialnością przez zarząd spółki, a jej treść wyraża zakaz reprezentowania spółki przez osobę piastującą funkcję członka zarządu, jeżeli ów członek zarządu jest drugą stroną prowadzonego ze spółką sporu lub zawieranej umowy. Regulacja art. 210 § 1 k.s.h. ma na celu ochronę interesów spółek w przypadku wystąpienia konfliktu interesów pomiędzy spółką a członkiem zarządu, któremu przysługuje prawo do reprezentacji spółki³. Znaczenia wymaga, że chodzi tu o wszelkie umowy i spory pomiędzy spółką a członkiem zarządu, zarówno związane z pełnioną przez niego funkcją, jak i te, które nie są związane z wykonywaniem funkcji członka zarządu, lecz w których członek zarządu występuje jako osoba trzecia wobec spółki⁴.

Podkreślenia wymaga okoliczność, że wyłączenie członka zarządu od reprezentowania spółki z ograniczoną odpowiedzialnością ze względu na jego „spór” ze spółką (art. 210 k.s.h.) może występować także ze względu na potencjalny konflikt lub ryzyko wystąpienia takiego konfliktu, pozostające w związku z potrzebą podjęcia przez spółkę decyzji lub wyrażenia stanowiska mającego znaczenie prawne w sytuacji, w której interesy spółki i członka zarządu mogą być sprzeczne. Choć k.s.h. nie stanowi wprost ograniczeń podmiotowych co do osoby, która może zostać ustanowiona pełnomocnikiem do reprezentacji spółki w umowach i sporach z członkami zarządu, przyjmuje się, że pełnomocnikiem spółki może być zarówno wspólnik, jak i osoba spoza grona wspólników⁵. Jest natomiast sporne, czy pełnomocnikiem spółki wybranym przez zgromadzenie wspólników w trybie art. 210 § 1 k.s.h. może być członek jej zarządu. Dopuszczalność umoco-

3 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Krakowie z 11 czerwca 2019 r., sygn. akt III AUa 746/18, LEX nr 2712212.

4 R. Pabis, *Komentarz do art. 210 § 1 k.s.h.* [w:] J. Bieniak, M. Bieniak, G. Nita-Jagielski, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*. Wyd. 7, Warszawa 2020, teza 1, Legalis/e. 2019.

5 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Lublinie z 8 sierpnia 2018 r., sygn. akt III AUa 98/18, LEX nr 2570409.

wania w tym trybie członka zarządu nie jest wykluczona, jednakże w przypadku spółek dwuosobowych należy badać okoliczności konkretnego przypadku⁶.

Konsekwencje naruszenia normy art. 210 § 1 k.s.h. przy zawieraniu umów z członkami zarządu spółki budziły dawniej liczne kontrowersje i spory. Obecnie zdaje się dominować w orzecznictwie pogląd, w myśl którego naruszenie tego przepisu, mającego charakter *ius cogens*, powoduje bezwzględną nieważność czynności prawnej⁷.

Tytułem przykładu należy wskazać, że Sąd Apelacyjny w uzasadnieniu wyroku z 2 września 2015 r.⁸ podkreśla, że umowa zawarta z naruszeniem art. 210 § 1 k.s.h. jest nieważna, bez względu na jej zatwierdzenie przez ustanowionego uchwałą wspólników pełnomocnika, bowiem skutkiem naruszenia zasad reprezentacji z art. 210 § 1 k.s.h. jest bezwzględna nieważność umowy na podstawie art. 58 § 1 k.c.

Pewne rozbieżności odnośnie do stanowiska w tym zakresie występują w doktrynie, niemniej jednak przeważającym poglądem zdaje się być także ten opowiadający się za sankcją nieważności czynności prawnej dokonanej sprzecznie z art. 210 § 1 k.s.h.⁹.

3. Zasada jedności prawa cywilnego

W polskim prawie prywatnym obowiązuje zasada jedności prawa cywilnego, a problematyka spółek prawa handlowego stanowi część prawa cywilnego¹⁰, będąc jedynie wyodrębnioną przedmioto-

wo częścią jednolitego prawa cywilnego. Wyraz realizacji dominującego w polskiej doktrynie wyżej wspomnianego poglądu stanowi art. 2 k.s.h. W myśl art. 2 k.s.h., w sprawach określonych w art. 1 § 1 k.s.h. nieuregulowanych w tejże ustawie stosuje się przepisy k.c. Przywoływaną normę uzupełnia nadto art. 2 k.s.h. zdanie drugie, który wskazuje, że jeżeli wymaga tego właściwość (natura) stosunku prawnego spółki handlowej, to przepisy k.c. stosuje się odpowiednio.

Robert Siwik wskazuje na trzy odmiany odpowiedniego stosowania przepisów innej ustawy do k.s.h., do których należą¹¹:

- 1) stosowanie przepisów wprost, tzn. bez modyfikacji, bądź jedynie z modyfikacjami gramatycznymi, których zadaniem ma być dostosowanie przepisu do konkretnego stanu prawnego,
- 2) stosowanie przepisów k.c. z pewnymi modyfikacjami. W ich zakres mogą wchodzić zarówno modyfikacje gramatyczne, jak i merytoryczne, jeśli mają one dostosować normę do określonego stanu prawnego,
- 3) rezygnacja z korzystania z określonych przepisów k.c.

Mając na uwadze przejrzystość wyводу należy dodać, że zgodnie z brzmieniem art. 1 § 1 k.s.h. ustawa reguluje tworzenie, organizację, funkcjonowanie, rozwiązywanie, łączenie, podział i przekształcanie spółek handlowych.

Na kanwie poglądu opowiadającego się za postrzeganiem problematyki spółek prawa handlowego jako części prawa cywilnego uznaje się, że art. 2 k.s.h. ujmuje

w swej treści dwie zasady: jedności prawa cywilnego, eksponowanej w zdaniu pierwszym przywołanego przepisu oraz ograniczonej autonomii prawa spółek handlowych w stosunku do prawa cywilnego¹². Obowiązywanie zasady jedności prawa cywilnego oraz ograniczonej autonomii prawa spółek handlowych nie oznacza jednak, że stosowanie przepisów k.c. w odniesieniu do tworzenia, organizacji, funkcjonowania, rozwiązywania, łączenia, podziału i przekształcania spółek handlowych nie jest uzależnione od spełnienia dodatkowych przesłanek. Stosowanie przepisów k.c. w odniesieniu do regulacji znajdującej się w k.s.h. może mieć miejsce wyłącznie w sytuacji braku uregulowania stosownej kwestii w przepisach k.s.h., a więc wtedy, gdy brak jest podstaw do przyjęcia regulacji negatywnej w k.s.h., nie zachodzą przesłanki usprawiedliwiające zastosowanie innych przepisów k.s.h. w drodze analogii, a przedmiotowa kwestia nie została uregulowana w k.s.h.¹³.

W świetle powyższych uwag należy wskazać, że w związku z zagadnieniem charakteru pełnomocnictwa udzielanego na podstawie art. 210 § 1 k.s.h., w doktrynie oraz orzecznictwie wyodrębniły się dwa dominujące poglądy. Pierwszy z nich zakłada autonomię oraz kompletność regulacji pełnomocnictwa z art. 210 § 1 k.s.h., co wyraża się w niedopuszczalności stosowania względem niego przepisów właściwych dla pełnomocnictwa na gruncie k.c. Drugi z poglądów związany jest ze wspomnianą już zasadą jedności prawa cywilnego i zakłada dopuszczalność stosowania wzglę-

6 *Ibidem*.

7 *Vide* wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z 2 września 2015 r., sygn. akt VI ACa 1339/14 i źródła tamże powołane, LEX nr 1814841.

8 *Ibidem*.

9 R. Pabis, *Komentarz do art. 210 § 1 k.s.h.* [w]: J. Bieniak, M. Bieniak, G. Nita-Jagielski, *op. cit.*, teza 29.

10 A. Kidyba, *Komentarz aktualizowany do art. 1-300 Kodeksu spółek handlowych, Komentarz do art. 2 k.s.h.*, teza 2, LEX/ele. 2019.

11 R. Siwik, *Komentarz do art. 2 Kodeksu spółek handlowych* [w:] *Kodeks spółek handlowych. Komentarz* red. Z. Jara, Wydanie 21, teza 14, Legalis/Ele.

12 Wyrok Sądu Najwyższego z 20 października 2011 r., sygn. akt III CSK 5/11, LEX nr 1084736.

13 *Ibidem*.

dem pełnomocnictwa z art. 210 § 1 k.s.h. przepisów właściwych dla pełnomocnictwa na gruncie k.c.

4. Autonomiczność pełnomocnictwa z art. 210 § 1 k.s.h.

Pogląd zakładający autonomiczność konstrukcyjną pełnomocnictwa art. 210 § 1 k.s.h. opiera się na założeniu, że uprawnienie zgromadzenia wspólników do powołania pełnomocnika spółki do zawarcia umowy pomiędzy członkiem zarządu a spółką lub w sporze z nim stanowi instytucję prawa handlowego, która ma samoistny, wyczerpujący i szczegółowy charakter. Zgodnie z omawianym poglądem w stosunku do pełnomocnictwa z art. 210 § 1 k.s.h. wyłączone jest stosowanie przepisów k.c., albowiem znajdują one zastosowanie tylko wtedy, gdy k.s.h. nie zawiera własnych regulacji dotyczących konkretnej instytucji lub są one jedynie szczątkowe.

Wspomniany pogląd znajduje swój wyraz w wyroku Sądu Najwyższego z 15 czerwca 2012 r.¹⁴, w uzasadnieniu którego Sąd ten wyraził stanowisko, że pełnomocnik powołany w trybie art. 210 § 1 k.s.h. mocą uchwały nie jest pełnomocnikiem spółki *sensu stricto*, a szczególnym przedstawicielem, zwanym pełnomocnikiem „korporacyjnym” lub „organizacyjnym”, bowiem umocowanie pełnomocnika powołanego uchwałą w trybie art. 210 § 1 k.s.h. nie wynika z oświadczenia woli członków zarządu, a więc organu uprawnionego do reprezentowania spółki¹⁵. W ocenie Sądu Najwyższego, gdy uchwałą podejmuje zgromadzenie wspólników, należy przyjąć, że umocowanie pełnomocnika wynika ze swoistego aktu „zarządu wewnętrznego”.

O szczególnym i odmiennym charakterze omawianego pełnomocnictwa świadczy także w ocenie Sąd Najwyższego ograniczony zakres kompetencji tak powołanego pełnomocnika. Sąd Najwyższy zwrócił uwagę w uzasadnieniu orzeczenia, że pełnomocnik spełnia we wskazanym zakresie niejako funkcję zastępczego zarządcy, który ma wykonać ściśle oznaczone czynności należące do sfery kompetencji zarządu jako organu spółki. Sąd Najwyższy podkreślił w uzasadnieniu omawianego orzeczenia, że akt powołania, jakim jest uchwała zgromadzenia wspólników podlega wyłącznie regulacjom znajdującym się w k.s.h., które normując sposób i procedury podejmowania uchwał określają także formę ich podejmowania.

W konsekwencji, w razie udzielenia pełnomocnictwa na podstawie art. 210 § 1 k.s.h., wymagane jest jedynie zachowanie zwykłej formy pisemnej uchwały, nie ma natomiast podstaw do stawiania warunku, aby zachowana została forma szczególna, a więc także forma pochodna od czynności, jaka ma być dokonana przez pełnomocnika (art. 99 k.c.). Pogląd autonomiczności regulacji pełnomocnictwa z art. 210 § 1 k.s.h. zakłada więc, że w razie udzielenia pełnomocnictwa na podstawie art. 210 § 1 k.s.h. nie występuje konieczność zachowania formy szczególnej uchwały, a za błędną należy uznać wykładnię, w myśl której forma pełnomocnictwa udzielonego przez zgromadzenie wspólników na podstawie art. 210 § 1 k.s.h. podlega normie ustanowionej w art. 99 § 1 k.c., tj. jeżeli do ważności czynności prawnej potrzebna jest szczególna forma, to pełnomocnictwo do dokonania tej czynności powinno być udzielone w tej samej formie.

Niemniej jednak nie sposób nie zauważyć, że rozstrzygnięcie wydane przez Sąd Najwyższy w sprawie o sygn. akt II CSK 217/11 spotkało się z krytyką doktryny. Alicja Sobota zwraca uwagę, że wyrażony przez Sąd Najwyższy pogląd opiera się na nieprawidłowym założeniu, iż przepis art. 248 § 1 k.s.h. określający formę, w jakiej są podejmowane przez zgromadzenie wspólników uchwały, ma charakter *legi specialis* w stosunku do art. 99 § 1 k.c.¹⁶

Autorka glosy zaznacza, że orzeczenia Sądu Najwyższego nie sposób zaaprobować, a rozstrzygnięcie, w jakiej formie ma zostać udzielone pełnomocnictwo dla dokonania czynności prawnej z członkiem zarządu, dla której zastrzeżona została forma szczególna *ad solemnitatem*, ma istotne znaczenie dla ustalenia skuteczności dokonanej umowy, bowiem uchybienia w zakresie formy takiego pełnomocnictwa prowadzą do bezskuteczności czynności prawnej z członkiem zarządu. Przywoływana glosatorka wskazuje także, że zgodnie z art. 99 § 1 k.c. pełnomocnictwo do dokonania czynności prawnej, dla której zastrzeżona jest *ad solemnitatem* forma szczególna, powinno być udzielone w takiej szczególnej formie.

Natomiast J. Grykiel podnosił, że brak jest dostatecznych podstaw prawnych pozwalających na akceptację głównej tezy wyrażonej przez Sąd Najwyższy w omawianym wyroku, wykluczającej zastosowanie przepisów k.c. o pełnomocnictwie do pełnomocnika, o którym mowa w art. 210 § 1 k.s.h.¹⁷. W ocenie wspomnianego autora argumenty przedstawione przez Sąd są bardzo lakoniczne i mało przekonujące. Co więcej, zaproponowane przez Sąd rozwiązanie, pozostające w opozycji do dotychczas-

¹⁴ Wyrok Sądu Najwyższego z 15 czerwca 2012 r., sygn. akt II CSK 217/11, LEX nr 1218535.

¹⁵ Ibidem.

¹⁶ A. Sobota, *Glosa do wyroku SN z 15 czerwca 2012 r.*, sygn. akt II CSK 217/11, LEX/el. 2013.

¹⁷ J. Grykiel, *Do pełnomocnictwa udzielonego na podstawie art. 210 § 1 k.s.h. nie mają zastosowania przepisy kodeksu cywilnego o pełnomocnictwie*. Glosa do wyroku SN z 15 czerwca 2012 r., sygn. akt II CSK 217/11, „Państwo i Prawo” 2014, nr 5, s. 134-140.

sowych wypowiedzi orzecznictwa w tym zakresie, skutkowałoby powstaniem luki prawnej w zakresie istotnych kwestii związanych z udzieleniem, wykonywaniem oraz skutkami wadliwości pełnomocnictwa uregulowanego w powołanym przepisie k.s.h.

W art. 210 k.s.h. mamy do czynienia z konstrukcją pełnomocnictwa w rozumieniu prawa cywilnego, tyle że udzielanym przez zgromadzenie wspólników, któremu ustawodawca w tym szczególnym przypadku przyznał kompetencję do złożenia oświadczenia woli za spółkę. We wszelkich kwestiach nieuregulowanych w k.s.h. do pełnomocnictwa z art. 210 k.s.h. należy – na podstawie art. 2 k.s.h. – stosować przepisy k.c. o pełnomocnictwie¹⁸. Dotyczy to w szczególności konstrukcji reprezentacji, wymogów podmiotowych po stronie pełnomocnika, skutków działania bez umocowania lub z przekroczeniem zakresu umocowania, czy też ograniczeń w dokonywaniu przez pełnomocnika czynności z samym sobą.

5. Pogląd przemawiający za stosowaniem przepisów k.c. o pełnomocnictwie do pełnomocnictwa udzielonego uchwałą wspólników spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w trybie art. 210 § 1 k.s.h.

Drugi z omawianych poglądów związany jest z zasadą jedności prawa cywilnego. Jak już zostało wspomniane, na podstawie art. 2 k.s.h. w sprawach nieuregulowanych przez k.s.h. stosuje się (wprost) przepisy k.c., a jeżeli wymaga tego właściwość (natura) stosunku prawnego spółki handlowej, przepisy k.c. stosuje się odpowiednio. Zaznaczenia wymaga okoliczność, że konieczność sięga-

nia do unormowań zawartych w k.c., w szczególności do przepisów o pełnomocnictwie, została dostrzeżona już we wcześniejszym orzecznictwie Sądu Najwyższego, ponieważ w uzasadnieniu postanowienia z 27 lutego 2009 r.¹⁹ Sąd ten badając zagadnienie formy podejmowanej uchwały o udzieleniu pełnomocnictwa do zawarcia umowy założycielskiej spółki komandytowej wskazał, że w przypadku gdy k.s.h. nie zawiera regulacji określonej kwestii, to należy poprzez art. 2 k.s.h. sięgnąć do unormowań ujętych w k.c.

W powyższym kontekście warto także odnotować wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z 19 marca 2015 r., w uzasadnieniu którego stwierdza on wprost, aczkolwiek lakonicznie, że do pełnomocnictwa udzielonego na podstawie art. 210 § 1 k.s.h. można stosować przepisy k.c. o pełnomocnictwie²⁰. Ponadto w uchwale z 30 stycznia 2019 r.²¹, Sąd Najwyższy poświęcił istotną część uzasadnienia na rozważenie zagadnienia, w jakiej relacji znajdują się przepisy o pełnomocnictwie zawarte w k.c. do regulacji dopuszczających ustanowienie pełnomocnika w trybie art. 210 § 1 k.s.h. Odwołując się między innymi do poglądów wyrażonych w doktrynie, Sąd Najwyższy w przywoływanej uchwale podkreślił konieczność uwzględnienia w procesie wykładni art. 210 § 1 k.s.h. zasady jedności prawa cywilnego, z uwagi na niewyczerpujący charakter wspomnianej regulacji. W ocenie Sądu Najwyższego norma wyływająca z art. 210 § 1 k.s.h. stanowi jedynie o sposobie udzielenia pełnomocnictwa przez wspólnika, a także w jakich przypadkach występuje obowiązek udzielenia takiego pełnomocnictwa.

Odmienne od poglądu sformułowanego na kanwie wyroku w sprawie II CSK 217/11, w uchwale III CZP 71/18 Sąd Najwyższy stanął na stanowisku, że powołanie pełnomocnika przez zgromadzenie wspólników na podstawie art. 210 § 1 k.s.h. jest tożsame z umocowaniem pełnomocnika przez samą spółkę, działającą przez swoje organy. Co więcej, zdaniem Sądu Najwyższego na korzyść poglądu dostrzegającego tożsamość konstrukcją przepisów o pełnomocnictwie z k.c. oraz art. 210 § 1 k.s.h. świadczy okoliczność, że ustawodawca używa tego samego terminu na określenie pełnomocnika, zarówno w k.c., jak i w k.s.h.

Sąd Najwyższy podkreśla w uzasadnieniu uchwały, że celowe i przemysłane jest umieszczenie art. 2 k.s.h. w ustawie, co pozwala w zależności od sytuacji stosować wprost przepisy k.c. albo odpowiednio, jeżeli dany termin prawny użyty w k.s.h. nie jest całościowo uregulowany, a z takim stanem prawnym mierzymy się w odniesieniu do pełnomocnictwa z art. 210 § 1 k.s.h. W ocenie Sądu nie trzeba szukać wątpliwych argumentów służących do wykazania odmienności między pełnomocnictwem z art. 210 § 1 k.s.h. i pełnomocnictwem, któremu poświęcony jest specjalny rozdział, umieszczony w części ogólnej k.c. (art. 98-109 k.c.).

Idąc tak wytyczonym tokiem myślenia, Sąd Najwyższy wskazał, że pełnomocnictwo udzielone na podstawie art. 210 § 1 k.s.h. stanowi jedynie modyfikację domyślnego modelu reprezentacji spółki, na poparcie której to tezy Sąd przedstawia szereg argumentów. Sąd Najwyższy wywodzi w pierwszej kolejności, że k.s.h. przyznaje radzie nadzorczej

¹⁸ *Ibidem*.

¹⁹ Postanowienie Sądu Najwyższego z 27 lutego 2009 r., sygn. akt II CSK 509/08, LEX nr 584729.

²⁰ Wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z 19 marca 2015 r., sygn. akt VI ACa 718/13, LEX nr 1785321.

²¹ Uchwała Sądu Najwyższego z 30 stycznia 2019 r., sygn. akt III CZP 71/18, LEX nr 2612713.

lub pełnomocnikowi uprawnienia do reprezentowania tej spółki przy zawieraniu umów z członkiem zarządu lub w sporze spółki z nim. Następnie Sąd Najwyższy wskazuje, że zgromadzenie wspólników uzyskuje w drodze wyjątku od domniemania kompetencji zarządu do prowadzenia spraw i reprezentacji spółki, uprawnienie do reprezentowania spółki z o.o. w sprawie powołania pełnomocnika o wskazanym zakresie umocowania. Po trzecie, uprawnienie zgromadzenia wspólników aktualizuje się jedynie w ograniczonym zakresie, w konkretnych stanach faktycznych, tj. przy zawieraniu umowy lub sporze członka zarządu ze spółką. Po czwarte, niezwykle wąsko nakreślony przez ustawodawcę zakres pełnomocnictwa czyni niedopuszczalnym udzielenie w trybie art. 210 § 1 k.s.h. pełnomocnictwa ogólnego w trybie art. 210 § 1 k.s.h.

Finalnie Sąd Najwyższy wskazuje, że w art. 210 § 1 k.s.h. nie jest wyróżnione czy przepis ten umożliwia nie tylko pełnomocnictwo spółki w indywidualnie określonych, jednostkowych umowach i sporach członka zarządu ze spółką, ale też czy może to być pełnomocnictwo rodzajowe, to znaczy do określonych kategorii czynności z udziałem członka zarządu (ale w zakresie przedmiotowym, ograniczonym w powołanym przepisie).

Uchwała Sądu Najwyższego z 30 stycznia 2019 r. (sygn. akt. III CZP 71/18) spotkała się z aprobatą w doktrynie. Małgorzata Dumkiewicz oraz S. Kidyba pozytywnie ocenili stanowisko z tej uchwały, łagodzące uprzedni pogląd wyrażony przez Sąd Najwyższy w wyroku z 15 czerwca 2012 r., sygn. akt II CSK 217/11²². Autorzy podkreślają, że stanowisko, jakoby do pełnomocnictwa udzielanego na

podstawie przepisu art. 210 § 1 k.s.h. nie mają zastosowania przepisy k.c. o pełnomocnictwie, a pełnomocnictwo do działania w imieniu spółki w sporze z członkiem jej zarządu lub przy zawieraniu z nim umowy ma charakter „autonomiczny” na gruncie k.s.h., było zbyt daleko idące. W ocenie autorów Sąd Najwyższy słusznie wskazał, że tezy tej nie należy rozciągać na całą konstrukcję pełnomocnictwa z art. 210 § 1 k.s.h. i przeciwstawiać go pełnomocnictwu określoneemu jednakowo w założeniach części ogólnej k.c. dla całego obrotu prawnoprawnego.

Mając zatem na uwadze wypowiedzi doktryny oraz najnowsze stanowisko Sądu Najwyższego, rozważając konieczność zachowania szczególnej formy uchwały w trybie art. 210 § 1 k.s.h. należy sięgnąć po art. 99 § 1 k.c., zgodnie z którym, jeżeli do ważności czynności prawnej potrzebna jest szczególna forma, to pełnomocnictwo do dokonania tej czynności powinno być udzielone w tej samej formie. W konsekwencji, w myśl omawianego poglądu, udzielenie pełnomocnictwa w trybie art. 210 § 1 k.s.h. będzie wymagało podjęcia uchwały w szczególnej formie, o ile ustawa przewiduje dla konkretnej czynności taką formę, tak jak choćby w przypadku czynności prawnej rozporządzającej prawem własności nieruchomości.

6. Podsumowanie

W świetle powyższych rozważań należy w pierwsze kolejności zauważyć, że Sąd Najwyższy w najnowszym orzecznictwie złagodził wcześniej wyrażony pogląd, zgodnie z którym pełnomocnictwo udzielane w celu reprezentacji w umowach i sporach z członkami zarządu

spółki w trybie art. 210 § 1 k.s.h. stanowi odrębną, własną oraz kompleksową regulację. Sąd Najwyższy zwrócił także uwagę na konieczność uwzględnienia w procesie wykładni art. 210 § 1 k.s.h. zasady jedności prawa cywilnego, ponieważ regulacja zawarta w art. 210 § 1 k.s.h. ma charakter niewyczerpujący i stanowi jedynie o sposobie udzielenia pełnomocnictwa przez wspólnika oraz przypadkach, w jakich występuje obowiązek udzielenia takiego pełnomocnika.

Należy jednak mieć na uwadze, że norma wyływająca z art. 2 k.s.h. pozwala w zależności od sytuacji stosować wprost albo odpowiednio przepisy k.c., jeżeli dana instytucja prawna nie jest całościowo uregulowana w k.s.h., tak jak to ma miejsce w odniesieniu do pełnomocnictwa udzielanego w trybie art. 210 § 1 k.s.h.

Przekonywający zdaje się argument, że pełnomocnictwo z art. 210 § 1 k.s.h. stanowi jedynie modyfikację modelu reprezentacji spółki, mającą na celu zapewnienie ochrony interesu spółki oraz jej wierzycieli, a w konsekwencji zbyteczne jest poszukiwanie argumentów służących do wykazania odmienności między pełnomocnictwem z art. 210 § 1 k.s.h. i pełnomocnictwem, któremu poświęcony jest specjalny rozdział, umieszczony w części ogólnej k.c. Rozważając zatem ewentualną konieczność zachowania szczególnej formy uchwały w trybie art. 210 § 1 k.s.h., stosując wspomnianą instytucję należy sięgnąć po art. 99 § 1 k.c., zgodnie z którym, jeżeli do ważności czynności prawnej potrzebna jest szczególna forma, to pełnomocnictwo do dokonania tej czynności powinno być udzielone w tej samej formie. Powyższa konstatacja prowadzi do wniosku, że udzielenie pełnomocnictwa w trybie art.

22 M. Dumkiewicz, S. Kidyba, *Charakter pełnomocnictwa udzielanego na podstawie art. 210 k.s.h.* Glosa do uchwały SN z 30 stycznia 2019 r., sygn. akt III CZP 71/18, Glosa 2019 nr 4, s. 70-76.

210 § 1 k.s.h. będzie każdorazowo wymagało podjęcia uchwały w szczególnej formie, o ile ustawa przewiduje dla konkretnej czynności konieczność zachowania takiej właśnie, szczególnej formy.

Summary

Michał Skwarek

The issue of applying the provisions of the Civil Code to the power of attorney granted on the basis resolution of shareholders of a limited liability company pursuant to Article 210 § 1 of the Commercial Companies Code in the context of the need to comply to the specific form of the power of attorney required to perform a legal act

Practice has led to divergent views and jurisprudence, focusing their attention on the question whether the provision of Art. 210 § 1 of the Commercial Companies Code constitutes a complete and autonomous regulation, and whether in the event of the need to comply with a particular form of legal action, the provisions of the Civil Code concerning a power of attorney should be applied. Reservations concerning the abovementioned interpretation led to the emergence of divergent doctrine views and different judicial rulings, that focused their attention on the question whether the provision of Article 210 § 1 of the Commercial Companies constitutes a complete and autonomous regulation, and whether in case of the necessity to comply to the specific form of the legal act required by law, the provisions of the Civil Code concerning a power of attorney should be applied.

The obligation to comply a special form of a resolution adopted pursuant to Article 210 § 1 of the Commercial Companies Code would, in consequence, require the application of the provisions on the power of attorney from the Civil Code to a power of attorney granted on the basis resolution of shareholders of a limited liability company pursuant to Article 210 § 1 of the Commercial Companies Code.



Hanna Żołnierkiewicz

Adwokat, członek Izby Adwokackiej w Warszawie. Od 2017 r. związana z Russell Bedford Dmowski i Wspólnicy Kancelaria Adwokacka Sp. k. Posiada doświadczenie w obsłudze prawnej na rzecz przedsiębiorców w zakresie łączenia, podziału i przekształcenia spółek oraz w zakresie prawa upadłościowego, prawa restrukturyzacyjnego i prawa rynku kapitałowego. Prowadzi bieżącą obsługę spółek prawa handlowego, w tym sporządza dokumentację korporacyjną, zarówno w języku polskim, jak i w angielskim. Reprezentuje również klientów przed sądami powszechnymi w sprawach z zakresu prawa karnego, gospodarczego i cywilnego.

Słowa kluczowe: prawo, kodeks karny, odpowiedzialność karna, błąd lekarski, nieumyślne spowodowanie śmierci, ciężki uszczerbek na zdrowiu, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

ODPOWIEDZIALNOŚĆ LEKARZA ZA BŁĄD LEKARSKI W ŚWIELE ZAOSTRZENIA ODPOWIEDZIALNOŚCI KARNEJ ZA NIEUMYŚLNE SPOWODOWANIE ŚMIERCI I CIĘŻKIEGO USZCZERBKU NA ZDROWIU

W dniu 13 czerwca 2019 r. Sejm uchwalił ustawę o zmianie ustawy - Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw¹. Prezydent Andrzej Duda, działając na podstawie art. 122 ust. 3 Konstytucji RP, podjął decyzję o skierowaniu 28 czerwca 2019 r. tej nowelizacji do Trybunału Konstytucyjnego w trybie kontroli prewencyjnej. Prezydent zakwestionował jednak ustawę w zakresie przeprowadzenia samego procesu legislacyjnego, a nie, jeśli chodzi o merytoryczne zmiany, wskazując, iż zrozumiałe jest dążenie ustawodawcy do stanowienia prawa karnego odpowiadającego wymogom sprawiedliwości. Ustawa wprowadza m.in. surowsze kary w przypadku przestępstw przeciwko życiu i zdrowiu oraz spowodowania ciężkiego uszczerbku na zdrowiu.

1. Wprowadzenie

Oprócz głośno omawianych w mediach zmian dotyczących większej odpowiedzialności karnej za przestępstwa przeciwko wolności seksualnej i obyczajności, zaostroszony został w ustawie nowelizującej wymiar kar za przestępstwa przeciwko życiu i zdrowiu, w tym za nieumyślne spowodowanie śmierci, tj. przestępstwo stypizowane w art. 155 ustawy

z 6 czerwca 1997 r. - Kodeks karny² (dalej: k.k.) oraz spowodowanie ciężkiego uszczerbku na zdrowiu, tj. ujęte w art. 156 k.k. Jeżeli chodzi o pierwsze z ww. przestępstw, to wymiar kary został zmieniony z 3 miesięcy do lat 5 na 2-15 lat pozbawienia wolności. Natomiast wymiar kary za przestępstwo spowodowania ciężkiego uszczerbku na zdrowiu – z kary na czas nie krótszy od lat 3 na karę pozbawienia wolności od lat 3 do 20, a w typie kwalifikowanym mini-

1 Ustawa z 13 czerwca 2019 r. o zmianie ustawy - Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (dalej: nowelizacja). Tekst ustawy, ustalony ostatecznie po rozpatrzeniu poprawek Senatu, znajduje się na stronie: http://orka.sejm.gov.pl/proc8.nsf/ustawy/3451_u.htm. Na początku sierpnia 2019 r. można było stwierdzić, iż wprowadzenie tej ustawy nie zostało definitywnie wstrzymane, ale jedynie odwołane w czasie.

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

malny wymiar kary został podwyższony z 3 lat na 5 lat pozbawienia wolności.

Wyżej wymienione zmiany spotkały się z negatywną reakcją środowiska lekarzy. Z drugiej strony minister sprawiedliwości Zbigniew Ziobro twierdzi, że zaostrenie dotyczące karania za nieumyślne spowodowanie śmierci nie było wprowadzone z myślą o lekarzach. W uzasadnieniu do ustawy nowelizującej³ zostało wskazane, iż zmiana art. 155 k.k. i 156 k.k. wynika z potrzeby wzmocnienia prawnej ochrony życia ludzkiego, uzasadnionej wyjątkową wagą tego dobra prawnego, co nakazuje dokonanie stosownych zmian przepisów, w szczególności w zakresie ich sankcji, odnoszących się nie tylko do wypadków zachowań umyślnie naruszających to dobro, lecz także wypadków nieumyślnego spowodowania takiego skutku, w wyniku niezachowania przez sprawcę ostrożności wymaganej w danych okolicznościach.

Co prawda jako przykład okoliczności związanych z ponoszeniem odpowiedzialności z tytułu art. 155 i 156 k.k. został podany taki, jak wypadek na budowie skutkujący śmiercią więcej niż jednego pracownika, co jednak nie oznacza, że planowane zmiany nie będą miały wpływu na sytuację środowiska lekarskiego, które przecież *de facto* ponosi właśnie odpowiedzialność karną na podstawie ww. przepisów.

Biorąc pod uwagę zakres planowanych zmian w k.k., w przedmiotowym opracowaniu omówione zostaną istotne aspekty związane z tematyką odpowiedzialności karnej lekarza w świetle orzecznictwa Sądu Najwyższego.

2. Odpowiedzialność karna lekarza z tytułu błędu w sztuce lekarskiej

Orzecznictwo sądów definiuje błąd lekarski jako czynność (zaniechanie) lekarza w sferze diagnozy i terapii, niezgodną z nauką medyczną w zakresie dla lekarza dostępnym⁴. W orzeczeniu Sądu Najwyższego z 24 października 2013 r.⁵ wskazano natomiast, że pojęcie „błędu w sztuce lekarskiej” odnosi się zatem nie tylko do błędu terapeutycznego (błędu w leczeniu, w tym błędu operacyjnego), ale również do błędu diagnostycznego (błąd rozpoznania). W razie konieczności poprzedzenia zabiegu operacyjnego specjalistycznymi badaniami, błąd diagnostyczny może odnosić się do etapu tych badań, a jego konsekwencją może być błędna diagnoza schorzenia, prowadząca do błędnej decyzji o zabiegu operacyjnym lub o zakresie takiego zabiegu.

Jeżeli natomiast chodzi o zasady odpowiedzialności lekarza, to w sposób dość obszerny zostały one przedstawione w wyrokach Sądu Najwyższego z 4 lipca 2013 r.⁶ oraz z 11 października 2016 r.⁷. W nawiązaniu do odpowiedzialności karnej lekarzy z tytułu błędu w sztuce lekarskiej za przestępstwo stypizowane w art. 155 k.k. bądź art. 156 k.k., jednym z istotniejszych zagadnień jest koncepcja obiektywnego przypisania skutku, której założenia w świetle odpowiedzialności karnej lekarzy są przedstawione poniżej.

Zgodnie z ustaleniami dokonanymi przez Sąd Najwyższy w ww. wyroku z 2016 r. o tym, czy przeprowadzony zabieg lekarski stanowi popełniony przez lekarza czyn zabroniony, de-

cyduje ustalenie, czy zostały naruszone reguły sztuki lekarskiej w kontekście niezachowania ostrożności. Bez naruszenia tych reguł w przypadku zabiegu, którego skutkiem była np. śmierć człowieka, nie można mówić o realizacji znamion typu czynu zabronionego z art. 155 k.k.

W sprawie analizowanej przez Sąd Najwyższy w wyroku SN z 2016 r. przedmiotem rozważań było rozpatrywanie odpowiedzialności lekarza z tytułu nieumyślnego spowodowania śmierci, tj. odpowiedzialności z art. 155 k.k. Przepis ten stanowi, że odpowiedzialności karnej podlega sprawca, który nieumyślnie powoduje śmierć człowieka. W świetle odpowiedzialności karnej za błąd w sztuce lekarskiej z uwagi na nieumyślny charakter tego przestępstwa, pierwszorzędne znaczenie ma ustalenie naruszenia reguł ostrożności, o których mowa w art. 9 § 2 k.k. Przepis ten przewiduje, że czyn zabroniony popełniony jest nieumyślnie, jeżeli sprawca nie mając zamiaru jego popełnienia jednak go popełnia na skutek niezachowania ostrożności wymaganej w danych okolicznościach, mimo że możliwość popełnienia tego czynu przewidywał albo mógł przewidzieć. Artykuł 9 § 2 k.k. wymaga, aby przestrzegane były reguły ostrożności obowiązujące w danych, konkretnych okolicznościach. Jak przyjmuje się w judykaturze, na ogół chodzi o wymagania stawiane osobie przygotowanej do wykonywania określonej czynności, która posługuje się właściwym narzędziem i wykonuje czynność zgodnie z wiedzą i doświadczeniem zawodowym. Reguły ostrożności mogą być skodyfikowane

3 Uzasadnienie projektu ustawy nowelizującej z 5 kwietnia 2019 r., <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12320403/12565603/12565604/dokument388694.pdf>.

4 Por. wyrok SN z 1 kwietnia 1955 r., sygn. akt IV CR 39/54; OSN 1957, poz. 7.

5 Sygn. akt IV CSK 64/13.

6 Sygn. akt III KK 33/13 OSNKW 2013/11/94, Biul. PK 2013/9/6-11, LEX nr 1391441, dalej zwany wyrokiem SN z 2013 r.

7 Sygn. akt III KK 123/16, (LEX nr 2177091, dalej zwany wyrokiem SN z 2016 r.

w sposób formalny lub też funkcjonować w praktyce wykonywania poszczególnych zawodów – tak będzie w przypadku tzw. reguł sztuki lekarskiej.

O tym czy przeprowadzony zabieg lekarski stanowi popełniony przez lekarza czyn zabroniony, decyduje ustalenie czy zostały naruszone reguły sztuki lekarskiej, w kontekście niezachowania ostrożności. Bez naruszenia tych reguł zabieg, którego skutkiem była np. śmierć człowieka, nie stanowi realizacji znamion typu czynu zabronionego z art. 155 k.k. i dlatego w ogóle nie dochodzi do ustalania w tym zakresie winy lekarza⁸.

W czasie rozpatrywania spraw karnych z tytułu odpowiedzialności lekarza za czyn z art. 155 k.k. bądź art. 156 k.k., weryfikacja czy nastąpiło naruszenie reguł sztuki lekarskiej musi być dokonywana na podstawie całości zebranych w sprawie dowodów, zwłaszcza dokumentacji medycznej oraz opinii biegłych.

Następnie, w oparciu o przeprowadzone dowody sąd zobligowany jest ustalić zarówno to, jakie są aktualne reguły sztuki lekarskiej w przypadku przeprowadzania danego rodzaju zabiegu medycznego, jak i fakt czy reguły te zostały naruszone oraz czy istnieje związek przyczynowy między ewentualnym ich naruszeniem a śmiercią bądź powstaniem uszczerbku na zdrowiu pacjenta.

Sąd Najwyższy w swoim orzecznictwie silnie akcentuje, że nie chodzi tutaj o jakiegokolwiek naruszenie owych reguł, ale – ze względu na funkcje i cele prawa karnego – o naruszenie istotne, które w sposób karygodny zwiększa ryzyko wystąpienia skutku⁹. Zachowanie sprawcy, by mogło stanowić podstawę przypisania określonego w art. 155 k.k. skutku w postaci śmierci człowieka, musi być też zarzucane, tj. po stronie sprawcy musi istnieć wina. Oznacza to, że skutek ten trzeba móc sprawcy przypisać. W wyroku SN z 2013 r. wskazano, iż nieodzownym warunkiem aktualizacji – po stronie adresata normy sankcjonowanej – obowiązku podjęcia zachowań zgodnych z wymaganymi w danych okolicznościach regułami postępowania jest przewidywalność skutku.

Brakowi zamiaru popełnienia czynu zabronionego musi bowiem towarzyszyć drugi element – przewidywanie możliwości popełnienia czynu zabronionego (świadoma nieumyślność) albo zdolność przewidzenia możliwości popełnienia czynu zabronionego (nieświadoma nieumyślność). Brak obiektywnej przewidywalności skutku przestępnego w określonej sytuacji faktycznej wyklucza możliwość podjęcia zachowania zgodnego z regułami postępowania, a zatem wyklucza uznanie takiego zachowania za pozostające w granicach zakresu zastosowania normy sankcjonowanej¹⁰.

W takiej sytuacji nie jest możliwe stwierdzenie, że sprawca ten zachował się bezprawnie i może ponieść odpowiedzialność za zaistniały obiektywnie skutek¹¹. Co więcej, konieczne jest wykazanie istnienia związku przyczynowego pomiędzy śmiercią a zachowaniem sprawcy¹². W tym miejscu należy dodatkowo wskazać, iż lekarz może stać się podmiotem, który niejako włącza się do cudzego zakresu odpowiedzialności karnej (tak jak miało to miejsce w stanie faktycznym przedstawionym w wyroku SN z 2013 r.). Rozumie się przez to konieczność uwzględnienia w ocenie normatywnych warunków przypisania skutku potencjalnemu sprawcy przypadków przejścia odpowiedzialności za skutek przestępny przez obiektywnie nieprawidłowo zachowującą się osobę trzecią, do której zakresu odpowiedzialności zawodowej należało uchylenie niebezpieczeństwa dla dobra prawnego¹³. Przykładem jest sytuacja, w której osoba ranna w wyniku czynu przestępnego trafia do szpitala, gdzie w sposób nieprawidłowy zostaje jej udzielona pomoc, czego konsekwencją jest jej śmierć. Sprawy takiego rodzaju są pod względem ustalenia stopnia zawinienia danego sprawcy bardzo złożone prawnie oraz często mają skomplikowany stan faktyczny.

Podsumowanie

Podsumowując założenia zawarte w orzecznictwie Sądu Najwyższego należy zauważyć, że lekarzowi z tytułu po-

8 Por. A. Zoll, *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz*. Tom I, Warszawa 2012, s. 153.

9 Por. postanowienie SN z 15 lutego 2012 r., sygn. akt II KK 193/12, Biul. SN 2012, nr 9, s. 11; wyroki SN: z 8 marca 2000 r., sygn. akt III KKN 231/98, OSNKW 2000, z. 5-6, poz. 45; z 1 grudnia 2000 r., sygn. akt IV KKN 509/98, OSNKW 2001, z. 5-6, poz. 45; z 9 maja 2002 r., sygn. akt V KK 21/02, Lex nr 54393; z 3 października 2006 r., sygn. akt IV KK 290/06, R-OSNKW 2006, poz. 1866; z 30 sierpnia 2008 r., sygn. akt IV KK 187/11, Lex nr 950442.

10 Wyrok SN z 4 lipca 2013 r., *op. cit.*

11 Por. A. Zoll, *Kodeks karny...*, *op. cit.*, s. 157-158; wyrok SN z 4 lipca 2013 r., *op. cit.*

12 Por. wyrok SN z 2 sierpnia 2001 r., sygn. akt II KKN 63/99, Lex nr 51381.

13 Wyrok SN z 4 lipca 2013 r., *op. cit.*

pełnienia błędu w sztuce lekarskiej można przypisać odpowiedzialność karną w przypadku:

- 1) wykazania – w przypadku przestępstw polegających na działaniu – czysto fizycznego przepływu informacji bądź energii, pomiędzy zachowaniem sprawcy a zaistniałym skutkiem¹⁴,
- 2) ustalenia na płaszczyźnie normatywnej (prawnej) naruszenia reguł postępowania (reguł sztuki lekarskiej) z dobrem prawnym¹⁵ (zdrowie bądź życie człowieka),
- 3) zaistnienia przebiegu wydarzeń prowadzącego do skutku, który był obiektywnie przewidywalny, tj. byłby zgodny

z ustalonym prawnie wzorcem zachowania osoby posiadającej odpowiednio wiedzę i doświadczenie życiowe¹⁶ (tj. osoba na podstawie posiadanego wykształcenia medycznego powinna była przewidzieć określone skutki),

- 4) naruszenia reguł postępowania (naruszenia zasad sztuki lekarskiej), które ma być naruszeniem istotnym, które w sposób karygodny zwiększa ryzyko wystąpienia skutku, tj. gdy zachowanie owego sprawcy stwarzało lub istotnie zwiększyło prawnie nieakceptowane niebezpieczeństwo (ryzyko) dla dobra prawnego stanowiącego przedmiot zamachu i niebezpieczeństwo (ryzyko) to

zrealizowało się w postaci nastąpienia danego skutku przestępnego.

Nawiązując natomiast do planowanych zmian k.k. trudno jest ocenić obecnie, jak zaostrenie odpowiedzialności karnej za przestępstwa stypizowane w art. 155 k.k. i 156 k.k. wpłynie na stanowisko sądów w stosunku do stopnia odpowiedzialności karnej lekarzy za błąd w sztuce lekarskiej. Można mieć nadzieję, że sądy – biorąc pod uwagę znaczne zaostrenie odpowiedzialności karnej – będą w sposób bardziej rzetelny rozpatrywać prowadzone sprawy, zwłaszcza pod względem materiału dowodowego i związku przyczynowo-skutkowego.

¹⁴ Por. wyrok SN z 11 grudnia 2013 r., sygn. akt V KK 133/13.

¹⁵ *Ibidem*.

¹⁶ *Ibidem*.

Summary

Hanna Żołnierkiewicz

Medical malpractice liability in the light of the aggravation of the criminal liability for accidental cause of death and severe damage to health

In the light of abovementioned assumptions contained in the Supreme Court's jurisprudence, a doctor may be attributed criminal liability for a mistake in medical art where:

- 1) it is demonstrated – in the case of offences consisting in action - a purely physical flow of information or energy between the perpetrator's behaviour and the result,
- 2) it is determined on the normative (legal) level that the infringement of rules of conduct (rules of medical art) with the legal good (health or life of a person) have been committed,
- 3) the occurrence of a course of events leading to an effect that was objectively foreseeable, i.e. would be consistent with a legally established pattern of behaviour of a person possessing adequate knowledge and life experience (i.e. a person based on his or her medical education should have foreseen certain consequences),
- 4) the violation of the rules of conduct take a place (violation of the rules of medical art), but it is required that violation must be material, which in a criminal manner increases the risk of an effect, i.e. when the conduct of the perpetrator created or significantly increased a legally unacceptable danger (risk) for the legal good constituting the object of the attack and the danger (risk) was realized in the form of a given criminal effect.

Referring to the planned amendments to the Criminal Code, at present it is difficult to assess how the tightening of criminal liability for crimes stipulated in Article 155 of the Criminal Code and Article 156 of the Criminal Code will affect the assessment of the Courts in relation to the degree of criminal liability of medical doctor for errors in medical art. It can be hoped that the Courts, taking into account a significant tightening of criminal liability, will examine the cases conducted in a more reliable manner, especially in terms of evidence and causal link.



AKADEMIA

**CERTYFIKOWANY KURS
SPECJALISTY W ZAKRESIE
CEN TRANSFEROWYCH
W UJĘCIU MIĘDZYNARODOWYM
I KRAJOWYM POPARTY
CERTYFIKATEM TPE® (36H)**

Warszawa, 30 stycznia - 6 marca
dr Andrzej Dmowski, Michał Serafin

Cena: 3290 zł netto

Więcej: www.rbakademia.pl/kursy-zawodowe



ZMIANY W FUNKCJONOWANIU MAGAZYNÓW KONSYGNACYJNYCH – MAGAZYN *CALL-OFF STOCK* NA TERYTORIUM KRAJU OD 1 STYCZNIA 2020 ROKU

Do 31 grudnia 2019 r. wszystkie państwa członkowskie UE są zobowiązane zaimplementować do swoich porządków prawnych przepisy Dyrektywy 2018/1910 z 4 grudnia 2018 r.¹, która zmienia dyrektywę 2006/112/WE² w odniesieniu do harmonizacji i uproszczenia niektórych przepisów w systemie podatku od wartości dodanej, dotyczących opodatkowania handlu między państwami członkowskimi. Jedną ze zmian wprowadzanych do unijnego systemu tego podatku jest procedura dotycząca magazynów typu *call-off stock*. Rozwiązanie to ma uprościć i ujednolicić stosowanie zasad korzystania z tego typu magazynów w handlu transgranicznym na obszarze całej Unii Europejskiej. Obecnie na etapie uzgodnień jest projekt ustawy z 7 października 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Kodeks karny skarbowy³, wdrażający przepisy Dyrektywy 2018/1910. Celem niniejszego opracowania jest przybliżenie proponowanych przez ustawodawcę zmian oraz wskazanie istotnych różnic w stosunku do funkcjonującej na gruncie ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁴ procedury magazynu konsygnacyjnego.

Obecnie obowiązujące przepisy dotyczące magazynu konsygnacyjnego

W dyrektywie 2006/112/WE nie było dotychczas przepisów odnoszących się bez-

pośrednio do problematyki magazynów konsygnacyjnych. Z tego względu państwa unijne stosowały różne zasady opodatkowania transakcji z wykorzystaniem magazynów konsygnacyjnych (*call-off stock*). W doku-

Marcin Kołkowicz

Autor jest doradcą podatkowym, konsultantem podatkowym w Russell Bedford Poland Sp. z o.o., absolwentem Administracji, Zarządzania oraz Marketingu Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego im. Jana Pawła II. Tematyką prawa podatkowego zajmuje się od 2012 roku. Doświadczenie zdobywał w lubelskich oraz w warszawskich kancelariach doradztwa podatkowego. Autor i współautor wielu publikacji podatkowych, w szczególności dla portalu prawno-podatkowego TaxFin.pl. W swojej karierze zawodowej zajmował się zarówno zagadnieniami dotyczącymi podatków bezpośrednich, jak i pośrednich, ze szczególnym uwzględnieniem podatku VAT.

Słowa kluczowe: podatki, opodatkowanie, VAT, magazyny konsygnacyjne, magazyn *call-off stock*, podatek od towarów i usług, podatek od wartości dodanej, handel transgraniczny, transakcje, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

1 Dz.Urz. UE L 311 z 7 grudnia 2018, dalej: Dyrektywa 2018/1910.

2 Dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.Urz. UE L 347, s. 1 (dalej: Dyrektywa 112).

3 Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Kodeks karny skarbowy, dalej: projekt; <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs/2/12322050/12601974/12601975/dokument422109.pdf>, nr z wykazu UC158.

4 T.j. Dz.U. 2018 poz. 2174, dalej: u.p.t.u.

mentach unijnych zespołów roboczych zajmujących się problematyką podatku VAT, podejścia krajów członkowskich zostały zgrupowane w czterech podstawowych modelach⁵.

Model pierwszy, stosowany między innymi w takich państwach jak Niemcy, Grecja czy Malta, nie zakłada stosowania specjalnych uproszczeń. Dostawca przemieszczając własne towary do magazynu konsygnacyjnego w innym państwie zobowiązany jest wykazać WDT w swoim państwie oraz WNT w kraju położenia magazynu. Pobranie towaru z magazynu przez nabywcę traktowane jest jak transakcja krajowa. W związku z tym dostawca zobowiązany jest wykazać dwie transakcje w kraju nabywcy, co wiąże się z obowiązkiem zarejestrowania na potrzeby VAT. Drugi model, stosowany w takich państwach jak Belgia czy Portugalia, różni się od pierwszego tym, że następująca po transakcji wewnątrzwspólnotowej (nietransakcyjnym przemieszczeniu towarów) dostawa lokalna dokonywana jest na zasadach „odwrotnego obciążenia”. Trzeci model zakłada, że transakcja wewnątrzwspólnotowa ma miejsce już w momencie dostarczenia towarów do magazynu konsygnacyjnego. W tym momencie dostawca wykazuje wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, a nabywca wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów. W tym modelu nie ma potrzeby wykazywania dostawy lokalnej. Rozwiązanie takie stosowane jest między innymi w Bułgarii, na Cyprze czy w Czechach. Czwarty model jest stosowany w 11 państwach Unii Europejskiej, między innymi we Francji, Włoszech, Austrii oraz w Pol-

sce. Zakłada on, że do transakcji wewnątrzwspólnotowej dochodzi dopiero w momencie pobrania przez nabywcę towarów z magazynu konsygnacyjnego. Samo przemieszczenie towarów do magazynu konsygnacyjnego nie wywołuje żadnych skutków podatkowych. Jednocześnie w czterech państwach przyjęto, że niepobranie towarów z magazynu w określonym przedziale czasowym powoduje konieczność rozpoznania transakcji wewnątrzwspólnotowej.

W Polsce przepisy dotyczące magazynów konsygnacyjnych obowiązują w u.p.t.u. od 1 grudnia 2008 r. Przyjęta konstrukcja odnosi się do magazynów typu *call-off stock*, w których towary są składowane na zamówienie konkretnego, zindywidualizowanego nabywcy.

Istota polskiego rozwiązania polega na tym, że dostawca wprowadzający towar do magazynu konsygnacyjnego znajdującego się na terytorium Polski nie jest obowiązany rejestrować się w Polsce jako podatnik VAT ani rozliczać wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, a następnie podatku od krajowej sprzedaży. Przemieszczenie towarów przez podatnika podatku od wartości dodanej lub na jego rzecz, do magazynu konsygnacyjnego prowadzonego przez nabywcę na terytorium Polski w celu ich dostawy oraz ich dostawę uznaje się za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów u prowadzącego magazyn konsygnacyjny.

W związku z powyższym zagraniczny dostawca nie musi dokonywać rejestracji w Polsce dla celów VAT. Wykazuje wyłącz-

nie wewnątrzwspólnotową dostawę towarów w swoim kraju. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów w Polsce wykaze polski nabywca. Oczywiście instytucja magazynu konsygnacyjnego znajdzie także zastosowanie w sytuacji odwrotnej, w której to polski przedsiębiorca dokonuje dostawy towarów do magazynu odpowiadającego magazynowi konsygnacyjnemu w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej.

Drugą istotną zaletą zastosowania procedury magazynu konsygnacyjnego jest odsunięcie w czasie daty powstania obowiązku podatkowego do momentu pobrania towarów z magazynu przez nabywcę, o ile wcześniej nie wystawiono FV⁶. Samo bowiem przemieszczenie towarów nie powoduje powstania po stronie nabywcy obowiązku podatkowego. Polska konstrukcja magazynu konsygnacyjnego opierała się na następujących założeniach:

- 1) towar przesyłany jest do jednego, znającego z góry nabywcy;
- 2) towar znajdujący się w Polsce pozostaje własnością firmy zagranicznej;
- 3) koszt składowania i ryzyko utraty towaru pozostaje przy firmie zagranicznej;
- 4) polski nabywca pobiera towar z magazynu w miarę potrzeby;
- 5) własność towaru przechodzi na polskiego nabywcę z chwilą pobrania towaru z magazynu⁷.

Możliwość zastosowania przedmiotowego uproszczenia warunkowana jest jed-

5 Zob. dokument GFV GFV N°039 z 9 stycznia 2014 r., Option 1B – Sub-Groups report – Consignment stock, [https://circabc.europa.eu/webdav/CircaBC/Taxation%20%26%20Customs%20Union/0.%20Public%20Documents%20Repository%20%20VAT/Library/2.%20GROUP%20ON%20THE%20FUTURE%20OF%20VAT%20\(GFV\)/10th%20MEETING%2010-02-2014/GFV%20039%20-%201%20Option%201B%20-%20Sub-groups%20report%20-%20Consignment%20Stock.pdf](https://circabc.europa.eu/webdav/CircaBC/Taxation%20%26%20Customs%20Union/0.%20Public%20Documents%20Repository%20%20VAT/Library/2.%20GROUP%20ON%20THE%20FUTURE%20OF%20VAT%20(GFV)/10th%20MEETING%2010-02-2014/GFV%20039%20-%201%20Option%201B%20-%20Sub-groups%20report%20-%20Consignment%20Stock.pdf).

6 Art. 20b ust. 1 u.p.t.u. stanowi, że obowiązek podatkowy z tytułu WNT u podatnika prowadzącego magazyn konsygnacyjny powstaje w dacie pobrania towarów z magazynu (z zastrzeżeniem postanowień ust. 2 i 3).

7 Zob. T. Michalik, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2019, *komentarz do art. 2, teza 265*, System informacji prawnej Legalis.

nakże wymogami wskazanymi w art. 12a ust. 1 u.p.t.u.⁸.

Zmiany w funkcjonowaniu magazynów konsygnacyjnych od 1 stycznia 2020 r.

Omawiany tu projekt przewiduje przede wszystkim wprowadzenie zmian w u.p.t.u., mających na celu implementację Dyrektywy Rady (UE) 2018/1910 oraz przewiduje dostosowanie przepisów u.p.t.u. do zmian wynikających z rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) 2018/1912 z 4 grudnia 2018 r. zmieniającego rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 w odniesieniu do niektórych zwolnień związanych z transakcjami wewnątrzwspólnotowymi⁹. Dyrektywa 2018/1910 ma zostać wdrożona do krajowego porządku prawnego do 31 grudnia 2019 r.

Natomiast rozporządzenie wykonawcze 2018/1912 stosuje się bezpośrednio od 1 stycznia 2020 r. W związku z tym proponuje się uchylene regulacji dotyczących magazynów konsygnacyjnych obecnie zawartych w art. 2 pkt 27c i 27d, art. 12a, art. 20a i art. 20b u.p.t.u. Jednocześnie w dziale II po rozdziale 3 dodaje się rozdział 3a pt. „Przemieszczenie towarów w procedurze magazynu typu *call off stock* na terytorium kraju” i 3b pt. „Przemieszczenie towarów w procedurze magazynu typu *call off stock* na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju”.

Warunki dotyczące możliwości zastosowania procedury magazynu *call-off stock* na terytorium kraju zostały poddane pewnym modyfikacjom¹⁰. Pierwszą z istotnych zmian wprowadzanych do u.p.t.u. w procedurze magazynu typu *call off stock* na terytorium kraju jest objęcie procedurą towarów przeznaczonych nie tylko do działalności produkcyjnej lub usługowej, ale również o przeznaczeniu handlowym.

Warunek dotyczący przeznaczenia towarów, zawarty w uchylanym art. 12a ust. 1 pkt 2 nie znalazł się w nowym art. 13a ust. 2 nowelizowanej ustawy. Przepis ten ustanawia nowe warunki, których spełnienie jest konieczne do zaistnienia procedury magazynu *call-off stock*. Jest to niewątpliwie dobra zmiana. Zawężenie przeznaczenia towarów wyłącznie do działalności produkcyjnej i usługowej było jedną z przeszkód w szerszym stosowaniu instytucji magazynu konsygnacyjnego. „Tymczasem jednym z podstawowych celów, dla których wykorzystywane są składy typu *call-off* poza działalnością produkcyjną, jest właśnie tworzenie lokalnych centrów dystrybucyjnych, w których dystrybutor (a zatem podmiot, dla którego towary są przemieszczane) ma dostęp do towarów, które dystrybuje na lokalnym (aczkolwiek niekoniecznie wyłącznie krajowym) rynku, nie ponosząc jednocześnie kosztów i ryzyka ich przechowywania. Wprowadzenie możliwości

zastosowania procedury uproszczonej jest niewątpliwie zachętą do tworzenia tego rodzaju centrów – procedura ta bowiem w znaczący sposób ogranicza obowiązki administracyjne, nie tworząc jednocześnie żadnego ryzyka dla budżetu”¹¹.

Drugą istotną zmianą jest odejście od modelu, w którym podmiotem prowadzącym magazyn *call-off stock* jest podatnik będący jednocześnie nabywcą towarów. Oznacza to, że od 1 stycznia 2020 r. prowadzącymi magazyny *call-off stock* będą mogły być podmioty trzecie, zawodowo trudniące się tego typu działalnością. Jest to ważna zmiana, bowiem obecnie nie każdy magazyn jest uznany za magazyn konsygnacyjny.

Definicja magazynu konsygnacyjnego zawarta w art. 2 ust 27d u.p.t.u. stanowi, że przez ten magazyn rozumie się wyodrębnione u podatnika zarejestrowanego jako podatnik VAT UE, o którym mowa w art. 97 ust. 4, miejsce przechowywania na terytorium kraju towarów należących do podatnika podatku od wartości dodanej przemieszczonych przez niego lub na jego rzecz z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju do tego miejsca, z którego podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT UE, przechowujący towary, pobiera je, a przeniesienie prawa do rozporządzania tymi towarami jak właściciel następuje w momencie ich pobrania.

8 Przemieszczenie towarów od magazynu konsygnacyjnego oraz ich późniejszą dostawę uważa się za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów u prowadzącego magazyn konsygnacyjny pod następującymi warunkami: 1. dostawca nie może mieć siedziby, jak również stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium RP oraz nie może być zarejestrowany dla celów VAT w Polsce; 2. przechowywane w magazynie towary muszą być przeznaczone do działalności produkcyjnej lub usługowej prowadzącego magazyn konsygnacyjny, z wyłączeniem działalności handlowej; 3. prowadzący magazyn konsygnacyjny przed pierwszym wprowadzeniem towarów do tego magazynu przez podatnika podatku od wartości dodanej, zobowiązany jest do złożenia w formie pisemnej naczelnikowi urzędu skarbowego zawiadomienia o zamiarze prowadzenia magazynu konsygnacyjnego zawierającego: dane dostawcy dokonującego przemieszczenia towarów do magazynu konsygnacyjnego oraz wnioskodawcy, oświadczenie dostawcy, że zamierza dokonywać przemieszczenia do magazynu konsygnacyjnego towarów, o którym mowa w art. 11 ust. 1 u.p.t.u.; 4. prowadzący magazyn konsygnacyjny musi prowadzić ewidencję zawierającą datę oraz wykaz towarów wprowadzanych do magazynu, datę ich pobrania, a także dane dotyczące powrotnego przemieszczenia towarów niepobranych z magazynu. 9 Dz.Urz. L Nr 311 z 7 grudnia 2018, s. 10.

10 Znowelizowane zostaną również warunki zastosowania procedury magazynu typu *call-off stock* znajdującego się na terytorium innego państwa członkowskiego, które nie są tu szczegółowo omówione.

11 T. Michalik, VAT. Komentarz, op. cit., komentarz do art. 12a, teza 22.

Dokonując analizy tej definicji legalnej należy stwierdzić, że magazyn konsygnacyjny wyróżnia się następującymi cechami:

– towary przemieszczone do tego magazynu są przeznaczone dla określonego nabywcy;

– towary należące do podatnika podatku od wartości dodanej są przemieszczane z państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju, na terytorium kraju;

– odroczenie w czasie momentu przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel – obowiązek podatkowy nie powstaje z chwilą przemieszczenia towarów do magazynu, lecz z chwilą pobrania tych towarów z magazynu.

Dopełnieniem powyższej definicji jest definicja prowadzącego magazyn konsygnacyjny, zawarta w art. 2 ust. 27d u.p.t.u. Przepis ten stanowi, że prowadzącym magazyn konsygnacyjny jest podatnik, który przechowuje w nim towary i pobiera je z magazynu. Oznacza to, że jednym z warunków uznania magazynu za magazyn konsygnacyjny jest prowadzenie go przez podatnika podatku od towarów i usług zarejestrowanego jako podatnik VAT UE.

Warunek ten wzbudza najwięcej kontrowersji. Wynika z niego, że dla możliwości zastosowania procedury uproszczonej magazyn rozumiany jako wyodrębnione miejsce przechowywania towarów musi

znajdować się w posiadaniu tego podatnika. Tym samym niemożliwe jest wykorzystanie magazynów osób trzecich. Podmiot, który prowadzi magazyn konsygnacyjny, musi być jednocześnie nabywcą przechowywanych w nim towarów.

Warunek ten jest istotną przeszkodą w wykorzystaniu instytucji magazynu konsygnacyjnego szczególnie przez polskich podatników dokonujących przemieszczenia towarów do magazynów konsygnacyjnych w innych krajach Unii Europejskiej. Okazuje się bowiem, że przemieszczone wewnątrzwspólnotowo towary muszą trafić do miejsca odpowiadającego magazynowi konsygnacyjnemu. W związku z powyższym oceny kryteriów koniecznych do uznania miejsca składowania towarów za magazyn konsygnacyjny należy dokonywać zawsze o oparciu o polskie przepisy u.p.t.u., a nie przepisy kraju położenia magazynu.

Takie stanowisko jest konsekwentnie podtrzymywane przez organy podatkowe.

W interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 17 marca 2016 r.¹² wskazano, że: „magazyn nie może być prowadzony przez sprzedawcę lub podmiot trzeci, lecz wyłącznie przez ostatecznego nabywcę towarów. Podmiot prowadzący magazyn konsygnacyjny to jednocześnie nabywca towarów przechowywanych w magazynie”¹³. Projekt ustawy nie przewiduje już podobnego zastrzeżenia. Dzięki Dyrektywie

2018/1910 przepisy dotyczące magazynów *call-off stock* zostaną zharmonizowane na obszarze całej Unii Europejskiej. Będzie to znaczące ułatwienie zarówno dla podatników podatku od wartości dodanej dokonujących dostawy do magazynów *call-off stock* na terytorium kraju, jak i polskich podatników chcących korzystać z procedury magazynu typu *call-off stock* na terytorium innego państwa członkowskiego.

Kolejnym warunkiem, który został wprost umieszczony w projekcie ustawy jest, aby nabywca był zarejestrowany jako podatnik VAT UE w chwili rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów. Na ten moment podatnik podatku od wartości dodanej musi również znać jego nazwę, imię i nazwisko oraz numer NIP poprzedzony kodem PL¹⁴.

Warunek zidentyfikowania konkretnego nabywcy został połączony z obowiązkami ewidencyjnymi dostawcy. Każde przemieszczenie towarów do magazynu na terenie Polski będzie musiało zostać zarejestrowane w stosownej ewidencji¹⁵, a numer NIP polskiego nabywcy zgłoszony w informacji odpowiadającej informacji podsumowującej¹⁶. Powyższe dwa warunki będą pozwalały na większą transparentność oraz kontrolę towarów przesyłanych w ramach procedury magazynów *call-off stock*.

Ważna zmiana nastąpi również w momencie rozpoznania obowiązku podatko-

12 Nr IBPP4/4512-18/16/EK.

13 Podobne stanowisko zajął Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego wydanej 7 stycznia 2016 r., nr ILPP4/4512-1-356/15-2/KM. O tę interpretację wnioskowała polska spółka zamierzająca dokonywać dostawy towarów na rzecz kontrahenta z siedzibą w Wielkiej Brytanii, za pośrednictwem magazynu konsygnacyjnego typu *call-off*, wynajętego od specjalistycznej firmy logistycznej. Dyrektor IS wskazał, że: „Mając na uwadze przedstawiony opis sprawy oraz powołane przepisy należy stwierdzić, że magazyn położony w Wielkiej Brytanii, o którym mowa powyżej, nie będzie odpowiadał magazynowi konsygnacyjnemu, o którym mowa w art. 2 pkt 27c ustawy. Towary przemieszczane przez Spółkę do Wielkiej Brytanii jakkolwiek będą przeznaczone dla jednego nabywcy, to jednak ten nabywca nie będzie jednocześnie prowadził tego magazynu. Przeciwnie, jak wynika z opisu sprawy magazyn ten – od specjalistycznej firmy logistycznej – wynajmie Spółka”. Analogiczne stanowisko można znaleźć w interpretacji indywidualnej z 2 października 2018 r., nr 0114-KDIP1-2.4012.488.2018.1.RM.

14 Art. 13a ust. 2 pkt 3 projektu.

15 Chodzi o ewidencję określoną w art. 54a ust. 1 rozporządzenia wykonawczego 282/2011 UE w wersji obowiązującej od 1 stycznia 2020 r.

16 Art. 13a ust. 2 pkt 4 projektu.

wego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów przemieszczonych do magazynu *call-off stock*. Obecnie kwestie te reguluje art. 20b u.p.t.u., który z dniem 1 stycznia 2020 r. zostanie uchylony. W związku z tym obowiązek podatkowy z tytułu WNT do magazynu *call-off stock* będzie powstawał na zasadach ogólnych, określonych w art. 20 ust. 5 u.p.t.u., a zatem z chwilą wystawienia faktury przez podatnika podatku od wartości dodanej, nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy do nabywcy.

Pewnym modyfikacjom zostały poddane przepisy regulujące szczególne sytuacje powstania obowiązku podatkowego. Nowy art. 13d ust. 1 projektu ustawy przewiduje, że jeżeli w okresie 12 miesięcy od przybycia towarów do magazynu *call-off stock* przestaje być spełniony którykolwiek z warunków uprawniających do zastosowania procedury uproszczonej (o których mowa w dodanych do ustawy art. 13a ust. 2 lub art. 13c) uznaje się, że nietransakcyjne przemieszczenie towarów własnych podatnika podatku od wartości dodanej zrównane w skutkach z WNT nastąpiło z chwilą, gdy warunek ten przestał być spełniony. Artykuł 13d ust. 2 u.p.t.u. przewiduje, że w sytuacji dokonania dostawy na rzecz innego podmiotu niż nabywca lub podatnik go zastępujący, uznaje się, że warunki do zastosowania procedury magazynu *call-off stock* przestają być spełnione bezpośrednio przed taką czynnością. Oznacza to, że w dniu dostawy dokonanej przez

podatnika podatku od wartości dodanej dla tego innego podmiotu, procedura magazynu typu *call-off stock* nie ma zastosowania.

Z kolei art. 13d ust. 3 stanowi, że w sytuacji przemieszczenia towarów z magazynu *call-off stock* położonego na terytorium RP na terytorium państwa trzeciego lub terytorium państwa członkowskiego inne niż państwo członkowskie, z którego pierwotnie przemieszczono towary, bezpośrednio przed rozpoczęciem tej wysyłki lub transportu przestają być spełnione warunki do procedury magazynu *call-off stock*. Przepis ten dotyczy sytuacji, w której na terytorium Polski nie dokonano dostawy dla nabywcy lub podatnika go zastępującego, a towary z polskiego magazynu zostały wysłane lub przetransportowane do państwa trzeciego lub państwa członkowskiego innego niż państwo członkowskie, z którego pierwotnie zostały przemieszczone. Identyczny skutek nastąpi w sytuacji, gdy towary znajdujące się w magazynie ulegną zniszczeniu, utracie lub kradzieży (art. 13d ust. 4). Wówczas warunki do zastosowania procedury *call-off stock* przestają być spełnione w dniu, w którym towary zostały zniszczone, utracone lub skradzione, lub jeżeli określenie takiego dnia nie jest możliwe, w dniu, w którym stwierdzono ich zniszczenie lub brak.

Obecnie w sytuacji, w której towary nie zostały pobrane z magazynu przez okres 24 miesięcy, przyjmuje się fikcję prawną polegającą na uznaniu, że następnego dnia po upływie tego

okresu nastąpiło pobranie towarów przez nabywcę. Powoduje to konieczność rozpoznania przez niego WNT na terytorium RP. Dostawca będzie z kolei zobowiązany do wykazania WDT w swoim kraju¹⁷. Natomiast jeśli w tym okresie nastąpi powrotne przemieszczenie towarów wprowadzonych do magazynu konsygnacyjnego, nie powstanie obowiązek podatkowy zarówno w WNT, jak i WDT¹⁸.

Projekt ustawy przewiduje skrócenie z 24 do 12 miesięcy okresu maksymalnego odroczenia powstania obowiązku podatkowego w sytuacji niepobrania towarów z magazynu przez nabywcę (art. 13e ust. 1). Jednocześnie upływ tego terminu będzie skutkował obowiązkiem wskazania przez podatnika podatku od wartości dodanej nietransakcyjnego przemieszczenia towarów na terytorium RP, a w ślad za tym obowiązkiem rejestracji. Natomiast w przypadku, w którym podatnik od wartości dodanej dokona powrotnego przemieszczenia towarów z magazynu do państwa członkowskiego, z którego zostały pierwotnie przemieszczone, nie dojdzie do nietransakcyjnego przemieszczenia towarów na terytorium RP. Istotną zmianą w tym zakresie jest również dodatkowy warunek w postaci zarejestrowania powrotu tych towarów w ewidencji, o której mowa w art. 54a ust. 1 rozporządzenia wykonawczego 282/2011 w wersji obowiązującej od 1 stycznia 2020 r.¹⁹.

Istotną nowością jest możliwość zastąpienia pierwotnego nabywcy przez

¹⁷ Art. 12a ust. 4 u.p.t.u.

¹⁸ Art. 20b ust. 3 u.p.t.u.

¹⁹ Artykuł 54a ust. 1: Ewidencja, o której mowa w art. 243 ust. 3 dyrektywy 2006/112/WE, która ma być prowadzona przez każdego podatnika, który przemieszcza towary w ramach procedury magazynu typu *call-off stock*, zawiera następujące informacje: a) określenie państwa członkowskiego, z którego towary zostały wysłane lub przetransportowane oraz datę wysyłki lub transportu towarów; b) numer identyfikacyjny VAT podatnika, dla którego przeznaczone są towary, nadany przez państwo członkowskie, do którego towary są wysyłane lub transportowane; c) określenie państwa członkowskiego, do którego towary są wysyłane lub transportowane, numer identyfikacyjny VAT prowadzącego magazyn, adres magazynu, w którym towary są składowane w momencie ich przybycia oraz datę przybycia towarów do magazynu; d) wartość, opis i ilość towarów, które przybyły do magazynu; e) numer identyfikacyjny VAT podatnika zastępującego osobę, o której mowa w lit. b) niniejszego ustępu, na warunkach, o których mowa w art. 17a ust. 6 dyrektywy 2006/112/WE; f) podstawę opodatkowania, opis i ilość dostarczonych towarów oraz datę dokonania dostawy towarów, o której mowa w art. 17a ust. 3 lit. a) dyrektywy 2006/112/WE, a także numer identyfikacyjny VAT nabywcy (7.12.2018 PL, Dz.Urz. UE L 311/11); g) podstawę opodatkowania, opis i ilość towarów oraz datę wystąpienia któregośkolwiek z warunków, a także odpowiednią podstawę zgodnie z art. 17a ust. 7 dyrektywy 2006/112/WE; h) wartość, opis i ilość powrotnie przemieszczonych towarów oraz datę powrotu towarów, o których mowa w art. 17a ust. 5 dyrektywy 2006/112/WE.

innego podatnika. Chodzi tu o taką sytuację, w której w trakcie 12 miesięcy od dnia wprowadzenia towarów do magazynu w miejsce dotychczasowego nabywcy, czyli podatnika, na rzecz którego towary zostały pierwotnie przemieszczone i na rzecz którego miała być dokonana dostawa, „wstępuje” inny podatnik, i to na jego rzecz ma być dokonana dostawa²⁰. Aby do takiego zastąpienia doszło, podatnik wstępujący na miejsce nabywcy musi być zarejestrowany jako podatnik VAT UE, a jego dane, w tym nr NIP, muszą być znane dostawcy w momencie zastąpienia.

Dodatkowo podatnik podatku od wartości dodanej musi podać w informacji podsumowującej nr VAT polskiego podatnika oraz zarejestrować zastąpienie w ewidencji towarów przemieszczanych w procedurze *magazynu call-off stock*. Dotychczas przepisy u.p.t.u. nie przewidywały takiej możliwości.

Projekt ustawy usystematyzował również terminy obowiązków ewidencyjnych podatników prowadzących magazyny *call-off stock*. Ustawodawca wprowadza jeden 14-dniowy termin na:

- zawiadomienie naczelnika urzędu skarbowego o prowadzeniu magazynu typu *call-off stock* (14 dni od dnia pierwszego wprowadzenia towarów do magazynu),

- wezwanie przez naczelnika urzędu skarbowego do uzupełnienia powyższego zawiadomienia w sytuacji, w której zawiera ono braki (14 dni od dnia otrzymania zawiadomienia),

- zawiadomienie naczelnika urzędu skarbowego o zmianie danych zawartych w zawiadomieniu (14 dni od dnia zaistnienia zmian).

Zawiadomienia będą składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej wg wzoru określonego rozporządzeniem ministra finansów. W dodawanym do ustawy rozdziale 3b zostały umieszczone przepisy procedury przemieszczenia towarów do magazynu *call-off stock* na terytorium innego państwa członkowskiego niż terytorium kraju²¹. Są one lustrzanym odbiciem procedury magazynu położonego na terytorium Polski, w związku z tym nie są tu szczegółowo analizowane.

Podsumowanie

Należy pozytywnie ocenić projekt zmian w u.p.t.u., wdrażających Dyrektywę 2018/1910. Ujednolicenie przepisów dotyczących magazynów konsygnacyjnych na terenie całej Unii Europejskiej wyeliminuje rozbieżności, jakie występowały na tym polu w ustawodawstwach poszczególnych państw członkowskich. W znaczny sposób uprości to system rozliczeń oraz obowiązków administracyjnych związanych z koniecznością rejestracji dostawców w państwach położenia magazynów konsygnacyjnych. Główną korzyścią nowelizacji u.p.t.u. jest rezygnacja z obowiązku prowadzenia magazynu *call-off stock* bezpośrednio przez nabywcę oraz ograniczenie zastosowania procedury magazynu konsygnacyjnego do towarów o przeznaczeniu produkcyjnym bądź usługowym. Oba warunki w znaczny sposób krępowały możliwość wykorzystania na szerszą skalę magazynów konsygnacyjnych. Istotną nowością jest również wprowadzenie odpowiedniego mechanizmu kontrolnego przez administrację podatkową państw członkowskich. Dostawca będzie musiał prowadzić szczegółowy rejestr towarów przemieszczanych w procedurze magazynu konsygnacyjnego, do których mają zastosowanie te przepisy.

20 Uzasadnienie do projektu ustawy, <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12322050/12601974/12601975/dokument422108.pdf>.

21 Art. od 13h do 13l projektu.

Summary

Marcin Kołkowicz

Changes in the functioning of consignment warehouses - call-off stock warehouse in the territory of Poland since 1 January 2020

The interpretation of individual regulations of Directive 2006/112/EC allowed for the application of simplification in cross-border trade between EU member states in the form of a consignment warehouse procedure. However, the Directive did not contain any provisions directly related to this issue. For this reason, the EU member states applied different rules for taxation of transactions with the use of such warehouses. The purpose of the following study is to present the changes that will come into force in the VAT Act as a result of the implementation of Directive 2018/1910, which comprehensively regulates this issue.

„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.
al. Jerozolimskie 123A
02-017 Warszawa
Tel. 22 276 61 80
<http://www.russellbedford.pl/>

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

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

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

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

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

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

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

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

Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN

PARTNERZY MERYTORYCZNI

MIESIĘCZNIKA „DORADZTWO PRAWNE I PODATKOWE RB BIULETYN”

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



C&C Chakowski & Ciszek spółka jawna



Paweł Dymlang Kancelaria Prawno-Podatkowa



www.russellbedford.pl

 Russell Bedford
taking you further